



**HỆ THỐNG CHUẨN
MỤC KẾ TOÁN VIỆT
NAM**



- Quyết định Số: 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 (4CM)
- Quyết định Số: 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 (6CM)
- Quyết định Số: 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 (6CM)
- Quyết định Số: 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 (6CM)
- Quyết định Số: 100/2005QĐ-BTC ngày 28/12/2005 (4CM)

TT	Tên chuẩn mực	Mã số	Quyền
1.	Chuẩn mực chung	01	II
2.	Hàng tồn kho	02	I
3.	Tài sản cố định hữu hình	03	I
4.	Tài sản cố định vô hình	04	I
5.	Thuê tài sản	06	II
6.	Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	10	II
7.	Doanh thu và thu nhập khác	14	I
8.	Hợp đồng xây dựng	15	II
9.	Chi phí đi vay	16	II
10.	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	24	II
11.	Bất động sản đầu tư	05	III
12.	Kế toán các khoản đầu tư vào Công ty liên kết	07	III
13.	Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh	08	III
14.	Trình bày báo cáo tài chính	21	III
15.	Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào Công ty con	25	III
16.	Thông tin về các bên liên quan	26	III
17.	Thuế thu nhập doanh nghiệp	17	IV
18.	Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự	22	IV
19.	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm	23	IV
20.	Báo cáo tài chính giữa niên độ	27	IV
21.	Báo cáo bộ phận	28	IV
22.	Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót.	29	IV
23.	Hợp nhất kinh doanh	11	V
24.	Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng	18	V
25.	Hợp đồng bảo hiểm	19	V
26.	Lãi trên cổ phiếu	30	V

C→ quan ban hành chuẩn mực kế toán, kiểm toán và 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 hóa 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 để 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.
21. 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 MỤC

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.

- 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

- 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

- 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).

- 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.
- 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”.
- 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

- 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 kế 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 truyền 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.

NHUỘNG 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.

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

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

- 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.
- 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.**
- 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.
- 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.
- 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.
- 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 thỏa 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 MỤC

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 phân 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 chuyển 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 một 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.

NHUỘNG 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) Nhân 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.

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 14

DOANH THU VÀ THU NHẬP KHÁC
*(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 mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác, gồm: Các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.
02. Chuẩn mục này áp dụng trong kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác phát sinh từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

XÁC ĐỊNH DOANH THU

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

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

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

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

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

NHẬN BIẾT GIAO DỊCH

09. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch trong chuẩn mực này được áp dụng riêng biệt cho từng giao dịch. Trong một số trường hợp, các tiêu chuẩn nhận biết giao dịch cần áp dụng tách biệt cho từng bộ phận của một giao dịch đơn lẻ để phản ánh bản chất của giao dịch đó. Ví dụ, khi trong giá bán một sản phẩm có một khoản đã định trước cho việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng thì khoản doanh thu từ việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng sẽ được dời lại cho đến khi doanh nghiệp thực hiện dịch vụ đó. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch còn được áp dụng cho hai hay nhiều giao dịch đồng thời có quan hệ với nhau về mặt thương mại. Trường hợp này phải xem xét chúng trong mối quan hệ tổng thể. Ví dụ, doanh nghiệp thực hiện việc bán hàng và đồng thời ký một hợp đồng khác để mua lại chính các hàng hóa đó sau một thời gian thì phải đồng thời xem xét cả hai hợp đồng và doanh thu không được ghi nhận.

DOANH THU BÁN HÀNG

10. Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm (5) điều kiện sau:
- (a) Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;
 - (b) Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;
 - (c) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
 - (d) Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;
 - (e) Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.
11. Doanh nghiệp phải xác định thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua trong từng trường hợp cụ thể. Trong hầu hết các trường hợp, thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro trùng với thời điểm chuyển giao lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hợp pháp hoặc quyền kiểm soát hàng hóa cho người mua.
12. Trường hợp doanh nghiệp vẫn còn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì giao dịch không được coi là hoạt động bán hàng và doanh thu không được ghi nhận. Doanh nghiệp còn phải chịu rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa dưới nhiều hình thức khác nhau, như:
- (a) Doanh nghiệp còn phải chịu trách nhiệm để đảm bảo cho tài sản được hoạt động bình thường mà việc này không nằm trong các điều khoản bảo hành thông thường;
 - (b) Khi việc thanh toán tiền bán hàng còn chưa chắc chắn vì phụ thuộc vào người mua hàng hóa đó;
 - (c) Khi hàng hóa được giao còn chờ lắp đặt và việc lắp đặt đó là một phần quan trọng của hợp đồng mà doanh nghiệp chưa hoàn thành;
 - (d) Khi người mua có quyền huỷ bỏ việc mua hàng vì một lý do nào đó được nêu trong hợp đồng mua bán và doanh nghiệp chưa chắc chắn về khả năng hàng bán có bị trả lại hay không.
13. Nếu doanh nghiệp chỉ còn phải chịu một phần nhỏ rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì việc bán hàng được xác định và doanh thu được ghi nhận. Ví dụ doanh nghiệp còn nắm giữ giấy tờ về quyền sở hữu hàng hóa chỉ để đảm bảo sẽ nhận được đủ các khoản thanh toán.
14. Doanh thu bán hàng được ghi nhận chỉ khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Trường hợp lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng còn phụ thuộc yếu tố không chắc chắn thì chỉ ghi nhận doanh thu khi yếu tố không chắc chắn này đã xử lý xong (ví dụ, khi doanh nghiệp không chắc chắn là Chính phủ nước sở tại có chấp nhận chuyển tiền bán hàng ở nước ngoài về hay không). Nếu doanh thu đã được ghi nhận trong trường hợp chưa thu được tiền thì khi xác định khoản tiền nợ phải thu này là không thu được thì phải hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ mà không được ghi giảm doanh thu. Khi xác định khoản phải thu là không chắc chắn thu được (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.
15. Doanh thu và chi phí liên quan tới cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Các chi phí, bao gồm cả chi phí phát sinh sau ngày giao hàng (như chi phí bảo hành và chi phí khác), thường được xác định chắc chắn khi các điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn. Các khoản tiền nhận trước của khách hàng không được ghi nhận là doanh thu mà

được ghi nhận là một khoản nợ phải trả tại thời điểm nhận tiền trước của khách hàng. Khoản nợ phải trả về số tiền nhận trước của khách hàng chỉ được ghi nhận là doanh thu khi đồng thời thỏa mãn năm (5) điều kiện quy định ở đoạn 10.

DOANH THU CUNG CẤP DỊCH VỤ

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

- (a) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;**
- (b) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;**
- (c) Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán;**
- (d) Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.**

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

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

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

- (a) Trách nhiệm và quyền của mỗi bên trong việc cung cấp hoặc nhận dịch vụ;
- (b) Giá thanh toán;
- (c) Thời hạn và phương thức thanh toán.

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

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

- (a) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành;
- (b) So sánh tỷ lệ (%) giữa khối lượng công việc đã hoàn thành với tổng khối lượng công việc phải hoàn thành;
- (c) Tỷ lệ (%) chi phí đã phát sinh so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ giao dịch cung cấp dịch vụ.

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

21. Trường hợp dịch vụ được thực hiện bằng nhiều hoạt động khác nhau mà không tách biệt được, và được thực hiện trong nhiều kỳ kế toán nhất định thì doanh thu từng kỳ được ghi nhận theo phương pháp bình quân. Khi có một hoạt động cơ bản so với các hoạt động khác thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện theo hoạt động cơ bản đó.
22. **Khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi.**
23. Trong giai đoạn đầu của một giao dịch về cung cấp dịch vụ, khi chưa xác định được kết quả một cách chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận bằng chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi được. Nếu chi phí liên quan đến dịch vụ đó chắc chắn không thu hồi được thì không ghi nhận doanh thu, và chi phí đã phát sinh được hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Khi có bằng chứng tin cậy về các chi phí đã phát sinh sẽ thu hồi được thì doanh thu được ghi nhận theo quy định tại đoạn 16.

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

24. **Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời hai (2) điều kiện sau:**
 - (a) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;
 - (b) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.
25. **Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở:**
 - (a) Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;
 - (b) Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng;
 - (c) **Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.**
26. Lãi suất thực tế là tỷ lệ lãi dùng để quy đổi các khoản tiền nhận được trong tương lai trong suốt thời gian cho bên khác sử dụng tài sản về giá trị ghi nhận ban đầu tại thời điểm chuyển giao tài sản cho bên sử dụng. Doanh thu tiền lãi bao gồm số phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội, các khoản lãi nhận trước hoặc các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ ban đầu của công cụ nợ và giá trị của nó khi đáo hạn.
27. Khi tiền lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó, thì khi thu được tiền lãi từ khoản đầu tư, doanh nghiệp phải phân bổ vào cả các kỳ trước khi nó được mua. Chỉ có phần tiền lãi của các kỳ sau khi khoản đầu tư được mua mới được ghi nhận là doanh thu của doanh nghiệp. Phần tiền lãi của các kỳ trước khi khoản đầu tư được mua được hạch toán giảm giá trị của chính khoản đầu tư đó.
28. Tiền bản quyền được tính dồn tích căn cứ vào các điều khoản của hợp đồng (ví dụ như tiền bản quyền của một cuốn sách được tính dồn tích trên cơ sở số lượng sách xuất bản từng lần và theo từng lần xuất bản) hoặc tính trên cơ sở hợp đồng từng lần.
29. Doanh thu được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu thì khoản có khả năng không thu hồi được hoặc không chắc chắn thu hồi được đó phải hạch toán vào chi phí phát sinh trong kỳ, không ghi giảm doanh thu.

THU NHẬP KHÁC

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

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

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

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

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

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

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

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

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

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

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

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

*
* *

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 01

CHUẨN MỰC CHUNG (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

- 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:
 - 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;
 - 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;
 - 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;
 - 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.
- 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 MỰC

CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN

Cơ sở dồn tích

- 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

- 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

- 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, đối 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 làm tăng 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 hoá 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 thỏa 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 lại 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 tỷ 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 các 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 thỏa 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 kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM**

Chuẩn mực số 06

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 thỏa 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 thỏa thuận một hợp đồng mới về thuê chính tài sản đó hoặc tài sản tương tự;

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

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

Thời hạn thuê tài sản: Là khoảng thời gian của hợp đồng thuê tài sản không 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 cho thuê (Giá trị đảm bảo là số tiền bên thuê phải trả cao nhất trong bất cứ trường hợp nào).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

05. Hợp đồng thuê tài sản bao gồm các quy định cho phép bên thuê được mua tài sản khi đã thực hiện đầy đủ các điều kiện 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 là thuê tài chính hay thuê hoạt động ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

09. Việc phân loại thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động phải căn cứ vào bản chất các điều khoản ghi trong hợp đồng. Ví dụ các trường hợp thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính là:
- a) Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;
 - b) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.
 - c) Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;
 - d) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê;
 - đ) Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào.

10. Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng 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 cho bên cho thuê;
- b) Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;
- c) Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

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

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

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

THUÊ TÀI CHÍNH

13. Bên thuê ghi nhận tài sản thuê tài chính là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Tỷ lệ chiết khấu để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản hoặc lãi suất ghi trong hợp đồng. Trường hợp không thể xác định được lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê thì sử dụng lãi suất biên đi vay của bên thuê tài sản để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.
14. Khi trình bày các khoản nợ phải trả về thuê tài chính trong báo cáo tài chính, phải phân biệt nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.
15. Chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính, như chi phí đàm phán ký hợp đồng được ghi nhận vào nguyên giá tài sản đi thuê.
16. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính và khoản phải trả nợ gốc. Chi phí tài chính phải được tính theo từng kỳ kế toán trong suốt thời hạn thuê theo tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định trên số dư nợ còn lại cho mỗi kỳ kế toán.
17. Thuê tài chính sẽ phát sinh chi phí khấu hao tài sản và chi phí tài chính cho mỗi kỳ kế toán. Chính sách khấu hao tài sản thuê phải nhất quán với chính sách khấu hao tài sản cùng loại thuộc sở hữu của doanh nghiệp đi thuê. Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời gian ngắn hơn giữa thời hạn thuê hoặc thời gian sử dụng hữu ích của nó.

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

THUÊ HOẠT ĐỘNG

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

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

THUÊ TÀI CHÍNH

20. Bên cho thuê phải ghi nhận giá trị tài sản cho thuê tài chính là khoản phải thu trên Bảng cân đối kế toán bằng giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê tài chính.
21. Đối với thuê tài chính phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu tài sản được chuyển giao cho bên thuê, vì vậy các khoản phải thu về cho thuê tài chính phải được ghi nhận là khoản phải thu vốn gốc và doanh thu tài chính từ khoản đầu tư và dịch vụ của bên cho thuê.
22. Việc ghi nhận doanh thu tài chính phải dựa trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định trên tổng số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính.
23. Bên cho thuê phân bổ doanh thu tài chính trong suốt thời gian cho thuê dựa trên lãi suất thuê định kỳ cố định trên số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính. Các khoản thanh toán tiền thuê tài chính cho từng kỳ kế toán (Không bao gồm chi phí cung cấp dịch vụ) được trừ vào đầu tư gộp để làm giảm đi số vốn gốc và doanh thu tài chính chưa thực hiện.

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

THUÊ HOẠT ĐỘNG

25. Bên cho thuê phải ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng cân đối kế toán theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp.
26. Doanh thu cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.
27. Chi phí cho thuê hoạt động, bao gồm cả khấu hao tài sản cho thuê, được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi phát sinh.
28. Chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc phân bổ dần vào chi phí trong suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu cho thuê hoạt động.
29. Khấu hao tài sản cho thuê phải dựa trên một cơ sở nhất quán với chính sách khấu hao của bên cho thuê áp dụng đối với những tài sản tương tự, và chi phí khấu hao phải được tính theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định hữu hình” và Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định vô hình”.

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

GIAO DỊCH BÁN VÀ THUÊ LẠI TÀI SẢN

31. Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được chính người bán thuê lại. Phương pháp kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại tài sản tùy thuộc theo loại thuê tài sản.
32. Nếu bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính, khoản chênh lệch giữa thu nhập bán với giá trị còn lại của tài sản phải phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.
33. **Nếu thuê lại tài sản là thuê tài chính có nghĩa bên cho thuê cung cấp tài chính cho bên thuê, được đảm bảo bằng tài sản. Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.**

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

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

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

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

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

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Đối với bên thuê

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

- a) Giá trị còn lại của tài sản thuê tại ngày lập báo cáo tài chính;
- b) Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong kỳ;
- c) Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;
- d) Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

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

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 10

ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI
(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 những ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái trong trường hợp doanh nghiệp có các giao dịch bằng ngoại tệ hoặc có các hoạt động ở nước ngoài. Các giao dịch bằng ngoại tệ và các báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài phải được chuyển sang đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp, bao gồm: Ghi nhận ban đầu và báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán; Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái; Chuyển đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc:

(a) Kế toán các giao dịch bằng ngoại tệ;

(b) Chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài khi hợp nhất các báo cáo này vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp bằng phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu.

03. Các doanh nghiệp phải sử dụng Đồng Việt Nam làm đơn vị tiền tệ kế toán, trừ trường hợp được phép sử dụng một đơn vị tiền tệ thông dụng khác.

04. Chuẩn mực này không quy định việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một doanh nghiệp từ đơn vị tiền tệ kế toán sang một đơn vị tiền tệ khác để thuận tiện cho người sử dụng đã quen thuộc với đơn vị tiền tệ được chuyển đổi đó hoặc cho các mục đích tương tự.

05. Chuẩn mực này không đề cập đến việc trình bày các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ và từ việc chuyển đổi các luồng tiền của một hoạt động ở nước ngoài trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Quy định tại Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ").

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

Hoạt động ở nước ngoài: Là các chi nhánh, công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh, hợp tác kinh doanh, hoạt động liên kết kinh doanh của doanh nghiệp lập báo cáo mà hoạt động của các đơn vị này được thực hiện ở một nước khác ngoài Việt Nam.

Cơ sở ở nước ngoài: Là một hoạt động ở nước ngoài, mà các hoạt động của nó là một phần độc lập đối với doanh nghiệp lập báo cáo.

Đơn vị tiền tệ kế toán: Là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

Ngoại tệ: Là đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán của một doanh nghiệp.

Tỷ giá hối đoái: Là tỷ giá trao đổi giữa hai +.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái: Là chênh lệch phát sinh từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi của cùng một số lượng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán theo các tỷ giá hối đoái khác nhau.

Tỷ giá hối đoái cuối kỳ: Là tỷ giá hối đoái sử dụng tại ngày lập Bảng Cân đối kế toán.

Đầu tư thuần tại một cơ sở ở nước ngoài: Là phần vốn của doanh nghiệp báo cáo trong tổng tài sản thuần của cơ sở nước ngoài đó.

Các khoản mục tiền tệ: Là tiền và các khoản tương đương tiền hiện có, các khoản phải thu, hoặc nợ phải trả bằng một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được.

Các khoản mục phi tiền tệ: Là các khoản mục không phải là các khoản mục tiền tệ.

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.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

CÁC GIAO DỊCH BẰNG NGOẠI TỆ

Ghi nhận ban đầu

07. Một giao dịch bằng ngoại tệ là giao dịch được xác định bằng ngoại tệ hoặc yêu cầu thanh toán bằng ngoại tệ, bao gồm các giao dịch phát sinh khi một doanh nghiệp:

(a) Mua hoặc bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ mà giá cả được xác định bằng ngoại tệ;

(b) Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số phải trả hoặc phải thu được xác định bằng ngoại tệ;

(c) Trở thành một đối tác (một bên) của một hợp đồng ngoại hối chưa được thực hiện;

(d) Mua hoặc thanh lý các tài sản; phát sinh hoặc thanh toán các khoản nợ xác định bằng ngoại tệ;

(e) Dùng một loại tiền tệ này để mua, bán hoặc đổi lấy một loại tiền tệ khác.

08. Một giao dịch bằng ngoại tệ phải được hạch toán và ghi nhận ban đầu theo đơn vị tiền tệ kế toán bằng việc áp dụng tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ tại ngày giao dịch.

09. Tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch được coi là tỷ giá giao ngay. Doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá hối đoái thực tế tại ngày giao dịch. Ví dụ tỷ giá trung bình tuần hoặc tháng có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch phát sinh của mỗi loại ngoại tệ trong tuần, tháng đó. Nếu tỷ giá hối đoái giao động mạnh thì doanh nghiệp không được sử dụng tỷ giá trung bình cho việc kế toán của tuần hoặc tháng kế toán đó.

Báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán

10. Tại ngày lập Bảng cân đối kế toán:

- (a) Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;
- (b) Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch;
- (c) Các khoản mục phi tiền tệ được xác định theo giá trị hợp lý bằng ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày xác định giá trị hợp lý.

11. Giá trị ghi sổ của một khoản mục được xác định phù hợp với các chuẩn mực kế toán có liên quan. Ví dụ hàng tồn kho được xác định theo giá gốc, tài sản cố định được xác định theo nguyên giá cho dù giá trị ghi sổ được xác định trên cơ sở giá gốc, nguyên giá hay giá trị hợp lý, giá trị ghi sổ được xác định của các khoản mục có gốc ngoại tệ sau đó sẽ được báo cáo theo đơn vị tiền tệ kế toán phù hợp với quy định của chuẩn mực này.

Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái

12. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ hoặc trong việc báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của một doanh nghiệp theo các tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được ghi nhận ban đầu, hoặc đã được báo cáo trong báo cáo tài chính trước, được xử lý như sau:

- (a) Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế, riêng biệt trên Bảng Cân đối kế toán. Khi TSCĐ hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa là 5 năm.
- (b) Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính sẽ được ghi nhận là thu nhập, hoặc chi phí trong năm tài chính, ngoại trừ chênh lệch tỷ giá hối đoái quy định trong đoạn 12c, 14, 16.
- (c) Đối với doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Doanh nghiệp không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.

13. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được ghi nhận khi có sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa ngày giao dịch và ngày thanh toán của mọi khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Khi giao dịch phát sinh và được thanh toán trong cùng kỳ kế toán, các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái được hạch toán trong kỳ đó. Nếu giao dịch được thanh toán ở các kỳ kế toán sau, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính theo sự thay đổi của tỷ giá hối đoái trong từng kỳ cho đến kỳ giao dịch đó được thanh toán.

Đầu tư thuần vào cơ sở ở nước ngoài

14. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc phần vốn đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo tại một cơ sở ở nước ngoài thì được phân loại như là vốn chủ sở hữu trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến

khi thanh lý khoản đầu tư này. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.

15. Một doanh nghiệp có thể có các khoản mục tiền tệ phải thu hoặc phải trả đối với cơ sở ở nước ngoài. Một khoản mục mà việc thanh toán không được xác định hoặc có thể không xảy ra trong một khoảng thời gian có thể đoán trước trong tương lai, về bản chất, làm tăng lên hoặc giảm đi khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp ở cơ sở nước ngoài đó. Các khoản mục tiền tệ này có thể bao gồm các khoản phải thu dài hạn hoặc các khoản vay nhưng không bao gồm các khoản phải thu thương mại và các khoản phải trả thương mại.
16. ***Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán như một khoản hạn chế rủi ro cho khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp tại một cơ sở ở nước ngoài sẽ được phân loại như là vốn chủ sở hữu trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.***

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC HOẠT ĐỘNG Ở NƯỚC NGOÀI

Phân loại hoạt động ở nước ngoài

17. Phương pháp chuyển đổi các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài tùy theo mức độ phụ thuộc về tài chính và hoạt động với doanh nghiệp báo cáo. Với mục đích này, các hoạt động ở nước ngoài được chia thành hai loại: “hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo” và “cơ sở ở nước ngoài”.
18. *Hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo* thực hiện hoạt động kinh doanh của mình như một bộ phận của doanh nghiệp báo cáo. Ví dụ, hoạt động bán hàng nhập khẩu từ doanh nghiệp ở nước ngoài và chuyển số tiền thu được về doanh nghiệp báo cáo. Trong trường hợp này, sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và đồng tiền của nước có hoạt động ở nước ngoài, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động của doanh nghiệp báo cáo. Do đó, sự thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến từng khoản mục tiền tệ của hoạt động ở nước ngoài hơn là khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo trong hoạt động đó.
19. *Cơ sở ở nước ngoài* là đơn vị hoạt động kinh doanh độc lập, có tư cách pháp nhân ở nước sở tại, sử dụng đồng tiền của nước sở tại làm đơn vị tiền tệ kế toán. Cơ sở này có thể cũng tham gia vào các giao dịch bằng ngoại tệ, bao gồm cả giao dịch bằng đồng tiền báo cáo. Khi có một sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và đồng tiền của nước sở tại, chỉ có ảnh hưởng nhỏ hoặc không ảnh hưởng trực tiếp đến hiện tại và tương lai của các luồng tiền từ các hoạt động của cơ sở ở nước ngoài cũng như doanh nghiệp báo cáo. Thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến khoản đầu tư ròng của doanh nghiệp báo cáo hơn là đối với các khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ riêng lẻ của cơ sở ở nước ngoài.
20. Những đặc điểm nhận biết một cơ sở ở nước ngoài:
- (a) Các hoạt động ở nước ngoài được tiến hành với mức độ độc lập cao với doanh nghiệp báo cáo.
 - (b) Các giao dịch với doanh nghiệp báo cáo chiếm tỷ trọng không lớn trong các hoạt động ở nước ngoài.
 - (c) Các hoạt động ở nước ngoài tự tài trợ là chính hoặc từ các khoản vay tại nước ngoài hơn là từ doanh nghiệp báo cáo.
 - (d) Các chi phí về lao động, nguyên vật liệu và các bộ phận cấu thành khác của sản phẩm hoặc dịch vụ của hoạt động ở nước ngoài được chi trả và thanh toán chủ yếu bằng đồng tiền của nước sở tại hơn là đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo.

- (đ) Doanh thu của hoạt động ở nước ngoài chủ yếu bằng các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo;
- (e) Lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo là biệt lập với các hoạt động hàng ngày của hoạt động ở nước ngoài, không bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các hoạt động của hoạt động ở nước ngoài.

Phân loại hợp lý từng hoạt động ở nước ngoài có thể dựa trên các đặc điểm phân biệt nêu trên. Trong một số trường hợp, phân loại một hoạt động ở nước ngoài là một cơ sở nước ngoài hay là một hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với doanh nghiệp báo cáo có thể không rõ ràng, do đó cần phải đánh giá để phân loại hợp lý.

Hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo

- 21. **Các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo sẽ được chuyển đổi theo các quy định từ đoạn 7 đến đoạn 16 như là hoạt động của chính doanh nghiệp báo cáo.**
- 22. Từng khoản mục trong báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài được chuyển đổi như giao dịch của hoạt động ở nước ngoài được thực hiện bởi doanh nghiệp báo cáo. Nguyên giá và khấu hao tài sản cố định được quy đổi theo tỷ giá tại ngày mua tài sản. Nếu tài sản tính theo giá trị hợp lý thì sử dụng tỷ giá tại ngày xác định giá trị hợp lý. Trị giá hàng tồn kho được quy đổi theo tỷ giá tại thời điểm xác định trị giá hàng tồn kho. Khoản có thể thu hồi hoặc giá trị có thể thực hiện của một tài sản được chuyển đổi theo tỷ giá thực tế tại thời điểm các khoản này được xác định.
- 23. Trên thực tế, một tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá thực tế tại ngày diễn ra hoạt động giao dịch thường được sử dụng. Ví dụ tỷ giá trung bình trong tuần hoặc tháng có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch bằng ngoại tệ diễn ra trong thời kỳ đó. Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái dao động mạnh, việc sử dụng tỷ giá trung bình cho một giai đoạn là không thể áp dụng được.

Cơ sở ở nước ngoài

- 24. **Khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải tuân theo những quy định sau:**
 - a) **Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;**
 - b) **Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch. Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;**
 - c) **Tất cả các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại như là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuận đó.**
- 25. Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.
- 26. Các trường hợp phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài:
 - a) Chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, các tài sản và các khoản nợ phải trả theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;
 - b) Chuyển đổi khoản đầu tư thuận đầu kỳ tại cơ sở ở nước ngoài theo một tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được phân ánh kỳ trước;

c) Các khoản thay đổi khác liên quan đến vốn chủ sở hữu tại cơ sở nước ngoài.

Những khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này không được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí trong kỳ. Những khoản thay đổi tỷ giá này thường có ít ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng không trực tiếp đến các luồng tiền từ hoạt động hiện tại và trong tương lai của cơ sở ở nước ngoài cũng như của doanh nghiệp báo cáo. Khi một cơ sở ở nước ngoài được hợp nhất nhưng không phải là sở hữu toàn bộ thì khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế phát sinh từ việc chuyển đổi và gắn liền với phần đầu tư vào cơ sở ở nước ngoài của cổ đông thiểu số phải được phân bổ và được báo cáo như là một phần sở hữu của cổ đông thiểu số tại cơ sở ở nước ngoài trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

27. Mọi giá trị lợi thế thương mại phát sinh khi mua cơ sở ở nước ngoài và mọi sự điều chỉnh giá trị hợp lý về giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh trong quá trình mua cơ sở ở nước ngoài đều được xử lý như là:

a) Tài sản và nợ phải trả của cơ sở ở nước ngoài được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ như quy định tại đoạn 23.

b) Tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp báo cáo đã được thể hiện bằng ngoại tệ báo cáo, hoặc là khoản mục phi tiền tệ, được báo cáo theo tỷ giá tại ngày giao dịch như quy định tại đoạn 10(b).

28. Việc hợp nhất báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải tuân theo các thủ tục hợp nhất thông thường, như loại bỏ các số dư trong tập đoàn và các nghiệp vụ với các công ty trong tập đoàn của một công ty con (Xem Chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản vốn góp vào các công ty con" và Chuẩn mực kế toán "Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh"). Tuy nhiên, một khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong một khoản mục tiền tệ trong tập đoàn dù là ngắn hạn hay dài hạn cũng không thể loại trừ vào khoản tương ứng trong số dư khác trong tập đoàn bởi vì khoản mục tiền tệ này thể hiện một sự cam kết để chuyển đổi một ngoại tệ thành một ngoại tệ khác và đưa đến lãi hoặc lỗ cho doanh nghiệp báo cáo do thay đổi tỷ giá hối đoái. Vì vậy, trong báo cáo tài chính hợp nhất của doanh nghiệp báo cáo, chênh lệch tỷ giá hối đoái được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí, hoặc nếu nó phát sinh từ các trường hợp như trình bày ở đoạn 14 và 16 thì sẽ được phân loại như là vốn chủ sở hữu cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần.

29. Ngày lập báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài phải phù hợp với ngày lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo. Trường hợp không thể lập được báo cáo tài chính cùng ngày thì cho phép tổng hợp báo cáo tài chính có ngày khác biệt không quá 3 tháng. Trường hợp này, tài sản và nợ phải trả của cơ sở ở nước ngoài được chuyển đổi theo tỷ giá tại ngày lập Bảng cân đối kế toán của cơ sở ở nước ngoài. Khi có sự thay đổi lớn về tỷ giá hối đoái giữa ngày lập báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài so với ngày lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo thì phải có sự điều chỉnh thích hợp từ ngày đó cho đến ngày lập Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp báo cáo theo Chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản vốn góp vào các công ty con" và Chuẩn mực kế toán "Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh".

Thanh lý cơ sở ở nước ngoài

30. Khi thanh lý cơ sở ở nước ngoài, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế đã bị hoãn lại (theo quy định tại đoạn 24.c) và liên quan đến cơ sở ở nước ngoài đó sẽ được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cùng với kỳ mà lãi hoặc lỗ về việc thanh lý được ghi nhận.

31. Một doanh nghiệp có thể thanh lý khoản đầu tư tại một cơ sở ở nước ngoài thông qua bán, phát mại, thanh toán lại vốn cổ phần hoặc từ bỏ tất cả hoặc một phần vốn ở cơ sở đó. Thanh toán cổ tức là một hình thức thanh lý chỉ khi nó là một sự thu hồi khoản đầu tư. Trường hợp thanh lý từng phần, chỉ có chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế liên quan đến phần vốn sở hữu được tính vào lãi hoặc lỗ. Một sự ghi giảm giá trị kế toán của cơ sở nước ngoài không tạo nên thanh lý

từng phần. Trường hợp này, không có phần lãi hoặc lỗ nào về chênh lệch tỷ giá hối đoái hoàn lại được ghi nhận vào thời điểm ghi giảm.

Sự thay đổi trong việc phân loại hoạt động ở nước ngoài

32. Khi có sự thay đổi trong việc phân loại hoạt động ở nước ngoài, các quy định chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài được áp dụng kể từ ngày thay đổi phân loại đó.

33. Việc phân loại hoạt động ở nước ngoài có thể thay đổi khi có sự thay đổi mức độ phụ thuộc về tài chính và hoạt động với doanh nghiệp báo cáo. Khi hoạt động ở nước ngoài là một bộ phận không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo được phân loại lại như một cơ sở ở nước ngoài thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ việc chuyển đổi tài sản phi tiền tệ được phân loại như là vốn chủ sở hữu tại ngày phân loại lại. Khi một cơ sở ở nước ngoài được phân loại lại như một hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, giá trị đã được chuyển đổi của những khoản mục tài sản phi tiền tệ tại ngày chuyển đổi được coi như là giá gốc của chúng trong kỳ thay đổi và các kỳ tiếp theo. Chênh lệch tỷ giá hối đoái hoàn lại không được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cho đến khi thanh lý hoạt động.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

34. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính:

a) Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đã được ghi nhận trong lãi hoặc lỗ thuần trong kỳ;

b) Chênh lệch tỷ giá hối đoái thuần được phân loại như vốn chủ sở hữu (theo đoạn 12a, đoạn 14) và phản ánh là một phần riêng biệt của vốn chủ sở hữu và phải trình bày cả khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đầu kỳ và cuối kỳ;

35. Khi đơn vị tiền tệ báo cáo khác với đồng tiền của nước sở tại mà doanh nghiệp đang hoạt động, doanh nghiệp phải trình bày rõ lý do, kể cả khi thay đổi đơn vị tiền tệ báo cáo.

36. Khi có sự thay đổi trong việc phân loại hoạt động ở nước ngoài có ảnh hưởng lớn đến doanh nghiệp báo cáo thì doanh nghiệp phải trình bày:

a) Bản chất của sự thay đổi trong việc phân loại;

b) Lý do thay đổi;

c) Ảnh hưởng của sự thay đổi trong việc phân loại đến vốn chủ sở hữu;

d) Tác động đến lãi, lỗ thuần của kỳ trước có ảnh hưởng trong việc phân loại diễn ra ở đầu kỳ gần nhất.

37. Doanh nghiệp phải trình bày phương pháp được lựa chọn (theo quy định tại đoạn 27) để chuyển đổi các điều chỉnh về giá trị lợi thế thương mại và giá trị hợp lý phát sinh trong việc mua cơ sở ở nước ngoài.

CHUẨN MỰC SỐ 15

HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG
(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 doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng, gồm: Nội dung doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng; ghi nhận doanh thu, chi phí của hợp đồng xây dựng làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hợp đồng xây dựng và lập báo cáo tài chính của các nhà thầu.
03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Hợp đồng xây dựng: Là hợp đồng bằng văn bản về việc xây dựng một tài sản hoặc tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ hay phụ thuộc lẫn nhau về mặt thiết kế, công nghệ, chức năng hoặc các mục đích sử dụng cơ bản của chúng.

Hợp đồng xây dựng với giá cố định: Là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu chấp thuận một mức giá cố định cho toàn bộ hợp đồng hoặc một đơn giá cố định trên một đơn vị sản phẩm hoàn thành. Trong một số trường hợp khi giá cả tăng lên, mức giá đó có thể thay đổi phụ thuộc vào các điều khoản ghi trong hợp đồng.

Hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm: Là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu được hoàn lại các chi phí thực tế được phép thanh toán, cộng (+) thêm một khoản được tính bằng tỷ lệ phần trăm (%) trên những chi phí này hoặc được tính thêm một khoản phí cố định.

04. Hợp đồng xây dựng có thể được thỏa thuận để xây dựng một tài sản đơn lẻ, như: Một chiếc cầu, một tòa nhà, một đường ống dẫn dầu, một con đường hoặc xây dựng tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ hay phụ thuộc lẫn nhau về thiết kế, công nghệ, chức năng hay mục đích sử dụng cơ bản của chúng, như: Một nhà máy lọc dầu, tổ hợp nhà máy dệt, may.
05. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng còn bao gồm:
- (a) Hợp đồng dịch vụ có liên quan trực tiếp đến việc xây dựng tài sản, như: Hợp đồng tư vấn, thiết kế, khảo sát; Hợp đồng dịch vụ quản lý dự án và kiến trúc;
- (b) Hợp đồng phục chế hay phá hủy các tài sản và khôi phục môi trường sau khi phá hủy các tài sản.
06. Hợp đồng xây dựng quy định trong chuẩn mực này được phân loại thành hợp đồng xây dựng với giá cố định và hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm. Một số hợp đồng xây dựng có đặc điểm của cả hợp đồng với giá cố định và hợp đồng với chi phí phụ thêm. Ví dụ hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm nhưng có thỏa thuận mức giá tối đa. Trường hợp này, nhà thầu cần phải xem xét tất cả các điều kiện quy định trong đoạn 23 và 24 để ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.

KẾT HỢP VÀ PHÂN CHIA HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

07. Các yêu cầu của chuẩn mực này thường áp dụng riêng rẽ cho từng hợp đồng xây dựng. Trong một số trường hợp, chuẩn mực này được áp dụng cho những phần riêng biệt có thể nhận biết

được của một hợp đồng riêng rẽ hoặc một nhóm các hợp đồng để phản ánh bản chất của hợp đồng hay nhóm các hợp đồng xây dựng.

08. Một hợp đồng xây dựng liên quan đến xây dựng một số tài sản thì việc xây dựng mỗi tài sản sẽ được coi như một hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:
- (a) Có thiết kế, dự toán được xác định riêng rẽ cho từng tài sản và mỗi tài sản có thể hoạt động độc lập;
 - (b) Mỗi tài sản có thể được đàm phán riêng với từng nhà thầu và khách hàng có thể chấp thuận hoặc từ chối phần hợp đồng liên quan đến từng tài sản;
 - (c) Có thể xác định được chi phí và doanh thu của từng tài sản.
09. Một nhóm các hợp đồng ký với một khách hàng hay với một số khách hàng, sẽ được coi là một hợp đồng xây dựng khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:
- (a) Các hợp đồng này được đàm phán như là một hợp đồng trọn gói;
 - (b) Các hợp đồng có mối liên hệ rất mật thiết với nhau đến mức trên thực tế chúng là nhiều bộ phận của một dự án có mức lãi gộp ước tính tương đương;
 - (c) Các hợp đồng được thực hiện đồng thời hoặc theo một quá trình liên tục.
10. Một hợp đồng có thể bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản theo yêu cầu của khách hàng hoặc hợp đồng có thể sửa đổi để bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản đó. Việc xây dựng thêm một tài sản chỉ được coi là hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi:
- (a) Tài sản này có sự khác biệt lớn và độc lập so với các tài sản nêu trong hợp đồng ban đầu về thiết kế, công nghệ và chức năng; hoặc
 - (b) Giá của hợp đồng xây dựng tài sản này được thỏa thuận không liên quan đến giá cả của hợp đồng ban đầu.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

DOANH THU CỦA HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

11. Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

- (a) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng; và
- (b) Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu, và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

12. Doanh thu của hợp đồng xây dựng được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được. Việc xác định doanh thu của hợp đồng chịu tác động của nhiều yếu tố không chắc chắn vì chúng tùy thuộc vào các sự kiện sẽ xảy ra trong tương lai. Việc ước tính thường phải được sửa đổi khi các sự kiện đó phát sinh và những yếu tố không chắc chắn được giải quyết. Vì vậy, doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ. Ví dụ:

- (a) Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận ban đầu;

- (b) Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên;
 - (c) Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng;
 - (d) Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.
13. Sự thay đổi theo yêu cầu của khách hàng về phạm vi công việc được thực hiện theo hợp đồng. Ví dụ: Sự thay đổi yêu cầu kỹ thuật hay thiết kế của tài sản và thay đổi khác trong quá trình thực hiện hợp đồng. Sự thay đổi này chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận các thay đổi và doanh thu phát sinh từ các thay đổi đó; và
 - (b) Doanh thu có thể xác định được một cách tin cậy.
14. Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu họ thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Ví dụ, trong hợp đồng có dự kiến trả cho nhà thầu khoản tiền thưởng vì hoàn thành sớm hợp đồng. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã ghi trong hợp đồng; và
 - (b) Khoản tiền thưởng có thể xác định được một cách đáng tin cậy.
15. Một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Các thỏa thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;
 - (b) Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và được xác định một cách đáng tin cậy.

CHI PHÍ CỦA HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

16. Chi phí của hợp đồng xây dựng bao gồm:

- (a) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng;**
- (b) Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể;**
- (c) Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng.**

17. Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng bao gồm:

- (a) Chi phí nhân công tại công trường, bao gồm cả chi phí giám sát công trình;
- (b) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, bao gồm cả thiết bị cho công trình;
- (c) Khấu hao máy móc, thiết bị và các TSCĐ khác sử dụng để thực hiện hợp đồng;

(d) Chi phí vận chuyển, lắp đặt, tháo dỡ máy móc, thiết bị và nguyên liệu, vật liệu đến và đi khỏi công trình;

(đ) Chi phí thuê nhà xưởng, máy móc, thiết bị để thực hiện hợp đồng;

(e) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật liên quan trực tiếp đến hợp đồng;

(g) Chi phí dự tính để sửa chữa và bảo hành công trình;

(h) Các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Chi phí liên quan trực tiếp của từng hợp đồng sẽ được giảm khi có các khoản thu nhập khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: Các khoản thu từ việc bán nguyên liệu, vật liệu thừa, thu thanh lý máy móc, thiết bị thi công khi kết thúc hợp đồng.

18. Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng xây dựng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng, bao gồm:

(a) Chi phí bảo hiểm;

(b) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể;

(c) Chi phí quản lý chung trong xây dựng.

Các chi phí trên được phân bổ theo các phương pháp thích hợp một cách có hệ thống theo tỷ lệ hợp lý và được áp dụng thống nhất cho tất cả các chi phí có các đặc điểm tương tự. Việc phân bổ cần dựa trên mức thông thường của hoạt động xây dựng. (Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cũng bao gồm chi phí đi vay nếu thỏa mãn các điều kiện chi phí đi vay được vốn hóa theo quy định trong Chuẩn mực "Chi phí đi vay").

19. Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng như chi phí giải phóng mặt bằng, chi phí triển khai mà khách hàng phải trả lại cho nhà thầu đã được quy định trong hợp đồng.

20. Chi phí không liên quan đến hoạt động của hợp đồng hoặc không thể phân bổ cho hợp đồng xây dựng thì không được tính trong chi phí của hợp đồng xây dựng. Các chi phí này bao gồm:

(a) Chi phí quản lý hành chính chung, hoặc chi phí nghiên cứu, triển khai mà hợp đồng không quy định khách hàng phải trả cho nhà thầu.

(b) Chi phí bán hàng;

(c) Khấu hao máy móc, thiết bị và TSCĐ khác không sử dụng cho hợp đồng xây dựng.

21. Chi phí của hợp đồng bao gồm chi phí liên quan đến hợp đồng trong suốt giai đoạn kể từ khi ký hợp đồng cho đến khi kết thúc hợp đồng. Các chi phí liên quan trực tiếp đến hợp đồng phát sinh trong quá trình đàm phán hợp đồng cũng được coi là một phần chi phí của hợp đồng nếu chúng có thể xác định riêng rẽ, có thể ước tính một cách đáng tin cậy và có nhiều khả năng là hợp đồng sẽ được ký kết. Nếu chi phí phát sinh trong quá trình đàm phán hợp đồng đã được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi chúng phát sinh thì chúng không còn được coi là chi phí của hợp đồng xây dựng khi hợp đồng được ký kết vào thời kỳ tiếp sau.

GHI NHẬN DOANH THU VÀ CHI PHÍ CỦA HỢP ĐỒNG

22. Doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận theo 2 trường hợp sau:

- (a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.
- (b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập.
23. Đối với hợp đồng xây dựng với giá cố định, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn bốn (4) điều kiện sau:
- (a) Tổng doanh thu của hợp đồng tính toán được một cách đáng tin cậy;
- (b) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;
- (c) Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành tại thời điểm lập báo cáo tài chính được tính toán một cách đáng tin cậy;
- (d) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy để tổng chi phí thực tế của hợp đồng có thể so sánh được với tổng dự toán.
24. Đối với hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách tin cậy khi đồng thời thỏa mãn hai điều kiện sau:
- (a) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;
- (b) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy không kể có được hoàn trả hay không.
25. Doanh thu và chi phí được ghi nhận theo phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng được gọi là phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được xác định phù hợp với chi phí đã phát sinh của khối lượng công việc đã hoàn thành thể hiện trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.
26. Theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành, doanh thu và chi phí của hợp đồng được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là doanh thu và chi phí của phần công việc đã hoàn thành trong kỳ báo cáo.
27. Một nhà thầu có thể phải bỏ ra những chi phí liên quan tới việc hình thành hợp đồng. Những chi phí này được ghi nhận là các khoản ứng trước nếu chúng có thể được hoàn trả. Những chi phí này thể hiện một lượng tiền mà khách hàng phải trả và được phân loại như là công trình xây dựng dở dang.
28. Kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng chỉ có thể xác định được một cách đáng tin cậy khi doanh nghiệp có thể thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng. Trường hợp có sự nghi ngờ về khả năng không thu được một khoản nào đó đã được tính trong doanh thu của hợp đồng và đã được ghi trong báo cáo kết quả kinh doanh thì những khoản không có khả năng thu được đó phải được ghi nhận vào chi phí.
29. Doanh nghiệp chỉ có thể lập các ước tính về doanh thu hợp đồng xây dựng một cách đáng tin cậy khi đã thỏa thuận trong hợp đồng các điều khoản sau:

- (a) Trách nhiệm pháp lý của mỗi bên đối với tài sản được xây dựng;
- (b) Các điều kiện để thay đổi giá trị hợp đồng;
- (c) Phương thức và thời hạn thanh toán.

Doanh nghiệp phải thường xuyên xem xét và khi cần thiết phải điều chỉnh lại các dự toán về doanh thu và chi phí của hợp đồng trong quá trình thực hiện hợp đồng.

30. Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng xây dựng, doanh nghiệp lựa chọn áp dụng một trong ba (3) phương pháp sau để xác định phần công việc hoàn thành:

- (a) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;
- (b) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; hoặc
- (c) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

Việc thanh toán theo tiến độ và những khoản ứng trước nhận được từ khách hàng thường không phản ánh phần công việc đã hoàn thành.

31. Khi phần công việc đã hoàn thành được xác định bằng phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng, thì những chi phí liên quan tới phần công việc đã hoàn thành sẽ được tính vào chi phí cho tới thời điểm đó. Những chi phí không được tính vào phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng có thể là:

- (a) Chi phí của hợp đồng xây dựng liên quan tới các hoạt động trong tương lai của hợp đồng như: Chi phí nguyên vật liệu đã được chuyển tới địa điểm xây dựng hoặc được dành ra cho việc sử dụng trong hợp đồng nhưng chưa được lắp đặt, chưa sử dụng trong quá trình thực hiện hợp đồng, trừ trường hợp những nguyên vật liệu đó được chế tạo đặc biệt cho hợp đồng;
- (b) Các khoản tạm ứng cho nhà thầu phụ trước khi công việc của hợp đồng phụ được hoàn thành.

32. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì:

- (a) Doanh thu chỉ được ghi nhận tương đương với chi phí của hợp đồng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;**
- (b) Chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các chi phí này đã phát sinh.**

33. Trong giai đoạn đầu của một hợp đồng xây dựng thường xảy ra trường hợp kết quả thực hiện hợp đồng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy. Trường hợp doanh nghiệp có thể thu hồi được những khoản chi phí của hợp đồng đã bỏ ra thì doanh thu của hợp đồng được ghi nhận chỉ tới mức các chi phí đã bỏ ra có khả năng thu hồi. Khi kết quả thực hiện hợp đồng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy thì không một khoản lợi nhuận nào được ghi nhận, kể cả khi tổng chi phí thực hiện hợp đồng có thể vượt quá tổng doanh thu của hợp đồng.

34. Các chi phí liên quan đến hợp đồng không thể thu hồi được phải được ghi nhận ngay là chi phí trong kỳ đối với các trường hợp:

- (a) Không đủ điều kiện về mặt pháp lý để tiếp tục thực hiện hợp đồng;
- (b) Việc tiếp tục thực hiện hợp đồng còn tùy thuộc vào kết quả xử lý các đơn kiện hoặc ý kiến của cơ quan có thẩm quyền;
- (c) Hợp đồng có liên quan tới tài sản có khả năng bị trưng thu hoặc tịch thu;
- (d) Hợp đồng mà khách hàng không thể thực thi nghĩa vụ của mình;
- (đ) Hợp đồng mà nhà thầu không thể hoàn thành hoặc không thể thực thi theo nghĩa vụ quy định trong hợp đồng.

35. Khi loại bỏ được các yếu tố không chắc chắn liên quan đến việc ước tính một cách đáng tin cậy kết quả thực hiện hợp đồng thì doanh thu và chi phí có liên quan tới hợp đồng xây dựng sẽ được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành.

NHỮNG THAY ĐỔI TRONG CÁC ƯỚC TÍNH

36. Phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành được tính trên cơ sở lũy kế từ khi khởi công đến cuối mỗi kỳ kế toán đối với các ước tính về doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng. Ảnh hưởng của mỗi thay đổi trong việc ước tính doanh thu hoặc chi phí của hợp đồng, hoặc ảnh hưởng của mỗi thay đổi trong ước tính kết quả thực hiện hợp đồng được hạch toán như một thay đổi ước tính kế toán. Những ước tính đã thay đổi được sử dụng trong việc xác định doanh thu và chi phí được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ xảy ra sự thay đổi đó hoặc trong các kỳ tiếp theo.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

37. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính:

- (a) Phương pháp xác định doanh thu ghi nhận trong kỳ và phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng;**
- (b) Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ báo cáo;**
- (c) Tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận cho tới thời điểm báo cáo;**
- (d) Số tiền còn phải trả cho khách hàng;**
- (đ) Số tiền còn phải thu của khách hàng;**

Đối với nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch quy định trong hợp đồng xây dựng (trường hợp quy định tại đoạn 22a) phải báo cáo thêm các chỉ tiêu:

- (e) Phải thu theo tiến độ kế hoạch;**
- (g) Phải trả theo tiến độ kế hoạch.**

38. Số tiền còn phải trả cho khách hàng là khoản tiền nhà thầu nhận được trước khi công việc tương ứng của hợp đồng được thực hiện.

39. Số tiền còn phải thu của khách hàng là khoản tiền đã ghi trong hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch hoặc hóa đơn thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện nhưng chưa được trả cho đến khi đáp ứng đầy đủ các điều kiện chi trả theo quy định trong hợp đồng, hoặc cho đến khi những sai sót đã được sửa chữa.

40. Phải thu theo tiến độ kế hoạch là số tiền chênh lệch giữa tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng đã được ghi nhận cho tới thời điểm báo cáo, lớn hơn khoản tiền lũy kế ghi trên hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng.

Chỉ tiêu này áp dụng đối với các hợp đồng xây dựng đang thực hiện mà các khoản doanh thu lũy kế đã được ghi nhận lớn hơn các khoản tiền lũy kế ghi trên hóa đơn thanh toán theo tiến độ tới thời điểm báo cáo.

41. Phải trả theo tiến độ kế hoạch là số tiền chênh lệch giữa tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng đã được ghi nhận cho tới thời điểm báo cáo, nhỏ hơn khoản tiền lũy kế ghi trên hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng.

Chỉ tiêu này áp dụng đối với các hợp đồng xây dựng đang thực hiện mà các khoản tiền lũy kế ghi trên các hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch vượt quá các khoản doanh thu lũy kế đã được ghi nhận tới thời điểm báo cáo.

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 16

CHI PHÍ ĐI VAY
(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 chi phí đi vay, gồm: ghi nhận chi phí đi vay vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; vốn hoá chi phí đi vay khi các chi phí này liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

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

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

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

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

04. Chi phí đi vay bao gồm:

(a) Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn, kể cả lãi tiền vay trên các khoản thấu chi;

(b) Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu;

(c) Phần phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay;

(d) Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ghi nhận chi phí đi vay

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

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

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

Xác định chi phí đi vay được vốn hoá

- 09. Trường hợp khoản vốn vay riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá cho tài sản dở dang đó sẽ được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này.**
10. Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay riêng biệt trong khi chờ được sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hoá.
- 11. Trường hợp phát sinh các khoản vốn vay chung, trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì số chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá trong mỗi kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ vốn hoá đối với chi phí lũy kế bình quân gia quyền phát sinh cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đó. Tỷ lệ vốn hoá được tính theo tỷ lệ lãi suất bình quân gia quyền của các khoản vay chưa trả trong kỳ của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản vay riêng biệt phục vụ cho mục đích có một tài sản dở dang. Chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ không được vượt quá tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.**
12. Nếu có phát sinh chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại lãi tiền vay bằng cách phân bổ giá trị khoản chiết khấu hoặc phụ trội và điều chỉnh tỷ lệ vốn hoá một cách phù hợp. Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng. Các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó.

Thời điểm bắt đầu vốn hoá

- 13. Vốn hoá chi phí đi vay vào giá trị tài sản dở dang được bắt đầu khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:**
- (a) Các chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bắt đầu phát sinh;**
 - (b) Các chi phí đi vay phát sinh;**
 - (c) Các hoạt động cần thiết trong việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đang được tiến hành.**
14. Chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang bao gồm các chi phí phải thanh toán bằng tiền, chuyển giao các tài sản khác hoặc chấp nhận các khoản nợ phải trả lãi, không tính đến các khoản trợ cấp hoặc hỗ trợ liên quan đến tài sản.
15. Các hoạt động cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng hoặc bán bao gồm hoạt động xây dựng, sản xuất, hoạt động kỹ thuật và quản lý chung trước khi bắt đầu xây dựng, sản xuất như hoạt động liên quan đến việc xin giấy phép trước khi khởi công xây dựng hoặc sản xuất. Tuy nhiên những hoạt động này không bao gồm việc giữ một tài sản khi không tiến hành các hoạt động xây dựng hoặc sản xuất để thay đổi trạng thái của tài sản này. Ví dụ chi phí đi vay liên quan đến việc mua một mảnh đất cần có các hoạt động chuẩn bị mặt bằng sẽ được vốn hoá trong kỳ khi các hoạt động liên quan đến việc chuẩn bị mặt bằng đó. Tuy nhiên, chi phí đi vay phát sinh khi mua mảnh đất đó để giữ mà không có hoạt động triển khai xây dựng liên quan đến mảnh đất đó thì chi phí đi vay không được vốn hoá.

Tạm ngừng vốn hoá

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

17. Việc vốn hoá chi phí đi vay được tạm ngừng lại khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường. Khi đó chi phí đi vay phát sinh được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ cho đến khi việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tiếp tục.

Chấm dứt việc vốn hoá

18. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh.
19. Một tài sản sẵn sàng đưa vào sử dụng hoặc bán khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đã hoàn thành cho dù các công việc quản lý chung vẫn có thể còn tiếp tục. Trường hợp có sự thay đổi nhỏ (như trang trí tài sản theo yêu cầu của người mua hoặc người sử dụng) mà các hoạt động này chưa hoàn tất thì hoạt động chủ yếu vẫn coi là đã hoàn thành.
20. Khi quá trình đầu tư xây dựng tài sản dở dang hoàn thành theo từng bộ phận và mỗi bộ phận có thể sử dụng được trong khi vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng các bộ phận khác, thì việc vốn hoá các chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa từng bộ phận vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành.
21. Một khu thương mại bao gồm nhiều công trình xây dựng, mỗi công trình có thể sử dụng riêng biệt thì việc vốn hoá sẽ được chấm dứt đối với vốn vay dùng cho từng công trình riêng biệt hoàn thành. Tuy nhiên, đối với xây dựng một nhà máy công nghiệp gồm nhiều hạng mục công trình trên một dây chuyền thì việc vốn hoá chỉ chấm dứt khi tất cả các hạng mục công trình cùng được hoàn thành.

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 24

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ
(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, phương pháp lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

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

06. Doanh nghiệp được trình bày các luồng tiền từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo cách thức phù hợp nhất với đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp. Việc phân loại và báo cáo luồng tiền theo các hoạt động sẽ cung cấp thông

tin cho người sử dụng đánh giá được ảnh hưởng của các hoạt động đó đối với tình hình tài chính và đối với lượng tiền và các khoản tương đương tiền tạo ra trong kỳ của doanh nghiệp. Thông tin này cũng được dùng để đánh giá các mối quan hệ giữa các hoạt động nêu trên.

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

LUỒNG TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

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

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

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

LUỒNG TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ

10. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động đầu tư là luồng tiền có liên quan đến việc mua sắm, xây dựng, nhượng bán, thanh lý tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động đầu tư, gồm:
- (a) Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác, bao gồm cả những khoản tiền chi liên quan đến chi phí triển khai đã được vốn hóa là TSCĐ vô hình;
 - (b) Tiền thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác;

- (c) Tiền chi cho vay đối với bên khác, trừ tiền chi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền chi mua các công cụ nợ của các đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (d) Tiền thu hồi cho vay đối với bên khác, trừ trường hợp tiền thu hồi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền thu do bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác, trừ trường hợp thu tiền từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (đ) Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua cổ phiếu vì mục đích thương mại;
- (e) Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền thu từ bán lại cổ phiếu đã mua vì mục đích thương mại;
- (g) Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận nhận được.

LUỒNG TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH

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

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

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

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

13. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính, các luồng tiền sau đây được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh:
- (a) Tiền chi cho vay;
 - (b) Tiền thu hồi cho vay;
 - (c) Tiền thu từ hoạt động huy động vốn (kể cả khoản nhận tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
 - (d) Trả lại tiền huy động vốn (kể cả khoản trả tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
 - (đ) Nhận tiền gửi và trả lại tiền gửi cho các tổ chức tài chính, tín dụng khác;

- (e) Gửi tiền và nhận lại tiền gửi vào các tổ chức tài chính, tín dụng khác;
 - (g) Thu và chi các loại phí, hoa hồng dịch vụ;
 - (h) Tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi đã thu;
 - (i) Tiền lãi đi vay, nhận gửi tiền đã trả;
 - (k) Lãi, lỗ mua bán ngoại tệ;
 - (l) Tiền thu vào hoặc chi ra về mua, bán chứng khoán ở doanh nghiệp kinh doanh chứng khoán;
 - (m) Tiền chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại;
 - (n) Tiền thu từ bán chứng khoán vì mục đích thương mại;
 - (o) Thu nợ khó đòi đã xóa sổ;
 - (p) Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;
 - (q) Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.
14. Đối với các doanh nghiệp bảo hiểm, tiền thu bảo hiểm, tiền chi bồi thường bảo hiểm và các khoản tiền thu vào, chi ra có liên quan đến điều khoản hợp đồng bảo hiểm đều được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.
15. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tương tự như đối với các doanh nghiệp khác, trừ các khoản tiền cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh vì chúng liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp.

Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

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

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

- ***Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.***
- ***Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho:***
 - + ***Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;***
 - + ***Các khoản mục không phải bằng tiền khác;***
 - + ***Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.***

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

- Các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền như khấu hao TSCĐ, dự phòng...
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện;
- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp);
- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

LUỒNG TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH

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

Báo cáo các luồng tiền trên cơ sở thuần

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

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

- Tiền thuê thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản;
- Các quỹ đầu tư giữ cho khách hàng;
- Ngân hàng nhận và thanh toán các khoản tiền gửi không kỳ hạn, các khoản tiền chuyển hoặc thanh toán qua ngân hàng.

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

- Mua, bán ngoại tệ;
- Mua, bán các khoản đầu tư;
- Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn không quá 3 tháng.

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

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

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

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

CÁC LUỒNG TIỀN LIÊN QUAN ĐẾN NGOẠI TỆ

20. Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch đó. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của các tổ chức hoạt động ở nước ngoài phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán của công ty mẹ theo tỷ giá thực tế tại ngày lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

21. Chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện phát sinh từ thay đổi tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán không phải là các luồng tiền. Tuy nhiên, số chênh lệch tỷ giá hối

đoái do quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện gửi phải được trình bày riêng biệt trên Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ nhằm mục đích đối chiếu tiền và các khoản tương đương tiền tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ báo cáo.

CÁC LUỒNG TIỀN LIÊN QUAN ĐẾN TIỀN LÃI, CỔ TỨC VÀ LỢI NHUẬN THU ĐƯỢC

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

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

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

CÁC LUỒNG TIỀN LIÊN QUAN ĐẾN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

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

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

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

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

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

(a) Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;

(b) Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;

(c) Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;

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

CÁC GIAO DỊCH KHÔNG BẰNG TIỀN

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

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

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

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

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

CÁC KHOẢN MỤC CỦA TIỀN VÀ TƯƠNG ĐƯƠNG TIỀN

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

CÁC THUYẾT MINH KHÁC

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

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

Phụ lục 1

(Mẫu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ áp dụng cho doanh nghiệp không phải là ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (MẪU 1)
(Theo phương pháp trực tiếp)

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01		
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02		
3. Tiền chi trả cho người lao động	03		
4. Tiền chi trả lãi vay	04		
5. Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp	05		
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06		
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70		

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (MẪU 2)
(Theo phương pháp gián tiếp)

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Lợi nhuận trước thuế	01		

2. Điều chỉnh cho các khoản			
- Khấu hao TSCĐ	02		
- Các khoản dự phòng	03		
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04		
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05		
- Chi phí lãi vay	06		
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08		
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09		
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10		
- Tăng, giảm các khoản phải trả (không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập phải nộp)	11		
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12		
- Tiền lãi vay đã trả	13		
- Thuế thu nhập đã nộp	14		
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		

1	2	3	4
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70		

Phụ lục 2
(Mẫu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
áp dụng cho ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ
(Theo phương pháp trực tiếp)

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Tiền chi cho vay	01		
2. Tiền thu hồi cho vay	02		
3. Tiền thu từ hoạt động huy động vốn	03		
4. Trả lại tiền huy động vốn	04		
5. Nhận tiền gửi và trả lại tiền gửi cho ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác	05		
6. Gửi tiền và nhận lại tiền gửi cho ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính khác	06		
7. Thu và chi các loại phí, hoa hồng dịch vụ	07		
8. Tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi đã thu	08		
9. Tiền lãi đi vay, nhận tiền gửi đã trả	09		
10. Lãi, lỗ mua, bán ngoại tệ	10		
11. Tiền thu vào hoặc chi ra về mua, bán chứng khoán ở doanh nghiệp kinh doanh chứng khoán	11		
12. Tiền chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại	12		
13. Tiền thu từ bán chứng khoán vì mục đích thương mại	13		
14. Thu nợ khó đòi đã xóa số	14		
15. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
16. Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác vì mục đích đầu tư	23		
4. Tiền thu từ bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác vì mục đích đầu tư	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
8. Tiền thu lãi của hoạt động đầu tư	28		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		

1	2	3	4
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		

Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70		

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

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

- 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.
- 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.**
- 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:

- Phân loại tài sản thuê thành tài sản thuê tài chính hoặc tài sản thuê hoạt động;
 - 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");
 - Xác định giá trị bất động sản thuê hoạt động trong báo cáo tài chính của bên đi thuê;
 - Xác định giá trị bất động sản thuê tài chính trong báo cáo tài chính của bên cho thuê;
 - Kế toán đối với các giao dịch bán và thuê lại;
 - Thuyết minh về thuê tài chính và thuê hoạt động trong báo cáo tài chính.
- Chuẩn mực này không áp dụng đối với:
 - Những tài sản liên quan đến cây trồng, vật nuôi gắn liền với đất đai phục vụ cho hoạt động nông nghiệp; và
 - 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.
 - 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 hóa, 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 qui 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.

* * *

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục 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 mục 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 mục 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 mục 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 MỤC

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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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./.

* * *

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. Thoả 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. Thoả 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. Thoả 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 thoả 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, phần 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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./.

* * *

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 21

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH
(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

- Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các yêu cầu và nguyên tắc chung về việc lập và trình bày báo cáo tài chính gồm: Mục đích, yêu cầu, nguyên tắc lập báo cáo tài chính; kết cấu và nội dung chủ yếu của các báo cáo tài chính.
- Chuẩn mực này áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam.**
- Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp và báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn. Chuẩn mực này được vận dụng cho việc lập và trình bày thông tin tài chính tóm lược giữa niên độ.
- Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp. Những yêu cầu bổ sung đối với báo cáo tài chính của các ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính được quy định ở Chuẩn mực "Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự".

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích của báo cáo tài chính

- Báo cáo tài chính phản ánh theo một cấu trúc chặt chẽ tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp. Mục đích của báo cáo tài chính là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng nhu cầu hữu ích cho số đông những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. Để đạt mục đích này báo cáo tài chính phải cung cấp những thông tin của một doanh nghiệp về:

- Tài sản;
- Nợ phải trả;
- Vốn chủ sở hữu;
- Doanh thu, thu nhập khác, chi phí, lãi và lỗ;
- Các luồng tiền.

Các thông tin này cùng với các thông tin trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính giúp người sử dụng dự đoán được các luồng tiền trong tương lai và đặc biệt là thời điểm và mức độ chắc chắn của việc tạo ra các luồng tiền và các khoản tương đương tiền.

Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

- Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp chịu trách nhiệm về lập và trình bày báo cáo tài chính.

Hệ thống báo cáo tài chính

- Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp gồm :**

- Bảng cân đối kế toán;**
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;**
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;**
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính.**

08. Ngoài báo cáo tài chính, doanh nghiệp có thể lập báo cáo quản lý trong đó mô tả và diễn giải những đặc điểm chính về tình hình kinh doanh và tài chính, cũng như những sự kiện không chắc chắn chủ yếu mà doanh nghiệp phải đối phó nếu ban giám đốc xét thấy chúng hữu ích cho những người sử dụng trong quá trình ra các quyết định kinh tế.

Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

09. **Báo cáo tài chính phải trình bày một cách trung thực và hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh và các luồng tiền của doanh nghiệp. Để đảm bảo yêu cầu trung thực và hợp lý, các báo cáo tài chính phải được lập và trình bày trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định có liên quan hiện hành.**

10. **Doanh nghiệp cần nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính là báo cáo tài chính được lập và trình bày phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam. Báo cáo tài chính được coi là lập và trình bày phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam nếu báo cáo tài chính tuân thủ mọi quy định của từng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán Việt Nam của Bộ Tài chính.**

Trường hợp doanh nghiệp sử dụng chính sách kế toán khác với quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam, không được coi là tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành dù đã thuyết minh đầy đủ trong chính sách kế toán cũng như trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

11. Để lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực và hợp lý, doanh nghiệp phải:

- Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với các quy định trong đoạn 12;
- Trình bày các thông tin, kể cả các chính sách kế toán, nhằm cung cấp thông tin phù hợp, đáng tin cậy, so sánh được và dễ hiểu;
- Cung cấp các thông tin bổ sung khi quy định trong chuẩn mực kế toán không đủ để giúp cho người sử dụng hiểu được tác động của những giao dịch hoặc những sự kiện cụ thể đến tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Chính sách kế toán

12. **Doanh nghiệp phải lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với quy định của từng chuẩn mực kế toán. Trường hợp chưa có quy định ở chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành, thì doanh nghiệp phải căn cứ vào chuẩn mực chung để xây dựng các phương pháp kế toán hợp lý nhằm đảm bảo báo cáo tài chính cung cấp được các thông tin đáp ứng các yêu cầu sau:**

- Thích hợp với nhu cầu ra các quyết định kinh tế của người sử dụng;
- Đáng tin cậy, khi:

- Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;
- Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;
- Trình bày khách quan, không thiên vị;
- Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;
- Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

13. Chính sách kế toán bao gồm những nguyên tắc, cơ sở và các phương pháp kế toán cụ thể được doanh nghiệp áp dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.

14. Trong trường hợp không có chuẩn mực kế toán hướng dẫn riêng, khi xây dựng các phương pháp kế toán cụ thể, doanh nghiệp cần xem xét:

- Những yêu cầu và hướng dẫn của các chuẩn mực kế toán đề cập đến những vấn đề tương tự và có liên quan;

- b) Những khái niệm, tiêu chuẩn, điều kiện xác định và ghi nhận đối với các tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí được quy định trong chuẩn mực chung;
- c) Những quy định đặc thù của ngành nghề kinh doanh chỉ được chấp thuận khi những qui định này phù hợp với các điểm (a) và (b) của đoạn này.

Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính
Hoạt động liên tục

15. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. 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, trừ khi doanh nghiệp có ý định cũng như buộc phải ngừng hoạt động, hoặc phải thu hẹp đáng kể qui mô hoạt động của mình. Khi đánh giá, nếu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp biết được có những điều không chắc chắn liên quan đến các sự kiện hoặc các điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ lớn về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp thì những điều không chắc chắn đó cần được nêu rõ. Nếu báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, thì sự kiện này cần được nêu rõ, cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và lý do khiến cho doanh nghiệp không được coi là đang hoạt động liên tục.

16. Để đánh giá khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải xem xét đến mọi thông tin có thể dự đoán được tối thiểu trong vòng 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.

Cơ sở dồn tích

17. Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền.

18. Theo cơ sở kế toán dồn tích, các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực thu, thực chi tiền và được ghi nhận vào sổ kế toán và báo cáo tài chính của các kỳ kế toán liên quan. Các khoản chi phí được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, việc áp dụng nguyên tắc phù hợp không cho phép ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán những khoản mục không thoả mãn định nghĩa về tài sản hoặc nợ phải trả.

Nhất quán

19. Việc trình bày và phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác, trừ khi:

- a) Có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện; hoặc
- b) Một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

20. Doanh nghiệp có thể trình bày báo cáo tài chính theo một cách khác khi mua sắm hoặc thanh lý lớn các tài sản, hoặc khi xem xét lại cách trình bày báo cáo tài chính. Việc thay đổi cách trình bày báo cáo tài chính chỉ được thực hiện khi cấu trúc trình bày mới sẽ được duy trì lâu dài trong tương lai hoặc nếu lợi ích của cách trình bày mới được xác định rõ ràng. Khi có thay đổi, thì doanh nghiệp phải phân loại lại các thông tin mang tính so sánh cho phù hợp với các quy định của đoạn 30 và phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Trọng yếu và tập hợp

21. Từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục không trọng yếu thì không phải trình bày riêng rẽ mà được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng.

22. Khi trình bày báo cáo tài chính, một thông tin được coi là trọng yếu nếu không trình bày hoặc trình bày 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 quy mô và tính chất của các khoản mục được đánh giá trong các tình huống cụ thể nếu các khoản mục này không được trình bày riêng biệt. Để xác định một khoản mục hay một tập hợp các khoản mục là trọng yếu phải đánh giá tính chất và quy mô của chúng. Tùy theo các tình huống cụ thể, tính chất hoặc quy mô của từng khoản mục có thể là nhân tố quyết định tính trọng yếu. Ví dụ, các tài sản riêng lẻ có cùng tính chất và chức năng được tập hợp vào một khoản mục, kể cả khi giá trị của khoản mục là rất lớn. Tuy nhiên, các khoản mục quan trọng có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày một cách riêng rẽ.

23. Nếu một khoản mục không mang tính trọng yếu, thì nó được tập hợp với các khoản đầu mục khác có cùng tính chất hoặc chức năng trong báo cáo tài chính hoặc trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Tuy nhiên, có những khoản mục không được coi là trọng yếu để có thể được trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính, nhưng lại được coi là trọng yếu để phải trình bày riêng biệt trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

24. Theo nguyên tắc trọng yếu, doanh nghiệp không nhất thiết phải tuân thủ các quy định về trình bày báo cáo tài chính của các chuẩn mực kế toán cụ thể nếu các thông tin đó không có tính trọng yếu.

Bù trừ

25. Các khoản mục tài sản và nợ phải trả trình bày trên báo cáo tài chính không được bù trừ, trừ khi một chuẩn mực kế toán khác quy định hoặc cho phép bù trừ.

26. Các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí chỉ được bù trừ khi:

a) Được quy định tại một chuẩn mực kế toán khác; hoặc

b) Các khoản lãi, lỗ và các chi phí liên quan phát sinh từ các giao dịch và các sự kiện giống nhau hoặc tương tự và không có tính trọng yếu. Các khoản này cần được tập hợp lại với nhau phù hợp với quy định của đoạn 21.

27. Các tài sản và nợ phải trả, các khoản thu nhập và chi phí có tính trọng yếu phải được báo cáo riêng biệt. Việc bù trừ các số liệu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc Bảng cân đối kế toán, ngoại trừ trường hợp việc bù trừ này phản ánh bản chất của giao dịch hoặc sự kiện, sẽ không cho phép người sử dụng hiểu được các giao dịch hoặc sự kiện được thực hiện và dự tính được các luồng tiền trong tương lai của doanh nghiệp.

28. Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác” quy định doanh thu phải được đánh giá theo giá trị hợp lý của những khoản đã thu hoặc có thể thu được, trừ đi tất cả các khoản giảm trừ doanh thu. Trong hoạt động kinh doanh thông thường, doanh nghiệp thực hiện những giao dịch khác không làm phát sinh doanh thu, nhưng có liên quan đến các hoạt động chính làm phát sinh doanh thu. Kết quả của các giao dịch này sẽ được trình bày bằng cách khấu trừ các khoản chi phí có liên quan phát sinh trong cùng một giao dịch vào khoản thu nhập tương ứng, nếu cách trình bày này phản ánh đúng bản chất của các giao dịch hoặc sự kiện đó. Chẳng hạn như :

a) Lãi và lỗ phát sinh trong việc thanh lý các tài sản cố định và đầu tư dài hạn, được trình bày bằng cách khấu trừ giá trị ghi sổ của tài sản và các khoản chi phí thanh lý có liên quan vào giá bán tài sản;

b) Các khoản chi phí được hoàn lại theo thỏa thuận hợp đồng với bên thứ ba (ví dụ hợp đồng cho thuê lại hoặc thầu lại) được trình bày theo giá trị thuần sau khi đã khấu trừ đi khoản được hoàn trả tương ứng;

29. Các khoản lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự sẽ được hạch toán theo giá trị thuần, ví dụ các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá, lãi và lỗ phát sinh từ mua, bán các công cụ tài chính vì mục đích thương mại. Tuy nhiên, các khoản lãi và lỗ này cần được trình bày riêng biệt nếu quy mô, tính chất hoặc tác động của chúng yêu cầu phải được trình bày riêng biệt theo qui định của Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”.

Có thể so sánh

30. Các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời nếu điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

31. Khi thay đổi cách trình bày hoặc cách phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính, thì phải phân loại lại các số liệu so sánh (trừ khi việc này không thể thực hiện được) nhằm đảm bảo khả năng so sánh với kỳ hiện tại, và phải trình bày tính chất, số liệu và lý do việc phân loại lại. Nếu không thể thực hiện được việc phân loại lại các số liệu tương ứng mang tính so sánh thì doanh nghiệp cần phải nêu rõ lý do và tính chất của những thay đổi nếu việc phân loại lại các số liệu được thực hiện.

32. Trường hợp không thể phân loại lại các thông tin mang tính so sánh để so sánh với kỳ hiện tại, như trường hợp mà cách thức thu thập các số liệu trong các kỳ trước đây không cho phép thực hiện việc phân loại lại để tạo ra những thông tin so sánh, thì doanh nghiệp cần phải trình bày tính chất của các điều chỉnh lẽ ra cần phải thực hiện đối với các thông tin số liệu mang tính so sánh. Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán” đưa ra quy định về các điều chỉnh cần thực hiện đối với các thông tin mang tính so sánh trong trường hợp các thay đổi về chính sách kế toán được áp dụng cho các kỳ trước.

Kết cấu và nội dung chủ yếu của báo cáo tài chính Những thông tin chung về doanh nghiệp

33. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau đây:

- a) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;
- b) Nêu rõ báo cáo tài chính này là báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp hay báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn;
- c) Kỳ báo cáo;
- d) Ngày lập báo cáo tài chính;
- đ) Đơn vị tiền tệ dùng để lập báo cáo tài chính.

34. Các thông tin quy định trong đoạn 33 được trình bày trên mỗi báo cáo tài chính. Tùy từng trường hợp, cần phải xác định cách trình bày thích hợp nhất các thông tin này. Trường hợp báo cáo tài chính được trình bày trên các trang điện tử thì các trang tách rời nhau đều phải trình bày các thông tin kể trên nhằm đảm bảo cho người sử dụng dễ hiểu các thông tin được cung cấp.

Kỳ báo cáo

35. Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải được lập ít nhất cho từng kỳ kế toán năm. Trường hợp đặc biệt, một doanh nghiệp có thể thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập báo cáo tài chính cho một niên độ kế toán có thể dài hơn hoặc ngắn hơn một năm dương lịch. Trường hợp này doanh nghiệp cần phải nêu rõ :

- a) Lý do phải thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và
- b) Các số liệu tương ứng nhằm để so sánh được trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phần thuyết minh báo cáo tài chính có

liên quan, trong trường hợp này là không thể so sánh được với các số liệu của niên độ hiện tại.

36. Trong trường hợp đặc biệt, chẳng hạn một doanh nghiệp sau khi được mua lại bởi một doanh nghiệp khác có ngày kết thúc niên độ khác, có thể được yêu cầu hoặc quyết định thay đổi ngày lập báo cáo tài chính của mình. Trường hợp này không thể so sánh được số liệu của niên độ hiện tại và số liệu được trình bày nhằm mục đích so sánh, do đó doanh nghiệp phải giải trình lý do thay đổi ngày lập báo cáo tài chính.

Bảng cân đối kế toán

Phân biệt tài sản (hoặc nợ phải trả) ngắn hạn, dài hạn

37. **Trong Bảng cân đối kế toán mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn. Trường hợp do tính chất hoạt động doanh nghiệp không thể phân biệt được giữa ngắn hạn và dài hạn, thì các tài sản và nợ phải trả phải được trình bày thứ tự theo tính thanh khoản giảm dần.**
38. **Với cả hai phương pháp trình bày, đối với từng khoản mục tài sản và nợ phải trả, doanh nghiệp phải trình bày tổng số tiền dự tính được thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, số tiền được thu hồi hoặc thanh toán sau 12 tháng.**
39. Doanh nghiệp hoạt động sản xuất kinh doanh trong một chu kỳ hoạt động có thể xác định được, việc phân loại riêng biệt các tài sản và nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn trong Bảng cân đối kế toán sẽ cung cấp những thông tin hữu ích thông qua việc phân biệt giữa các tài sản thuần luân chuyển liên tục như vốn lưu động với các tài sản thuần được sử dụng cho hoạt động dài hạn của doanh nghiệp. Việc phân biệt này cũng làm rõ tài sản sẽ được thu hồi trong kỳ hoạt động hiện tại và nợ phải trả đến hạn thanh toán trong kỳ hoạt động này.

Tài sản ngắn hạn, dài hạn

40. Một tài sản được xếp vào loại tài sản ngắn hạn, khi tài sản này:

- a) Được dự tính để bán hoặc sử dụng trong khuôn khổ của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc**
- b) Được nắm giữ chủ yếu cho mục đích thương mại hoặc cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ; hoặc**
- c) Là tiền hoặc tài sản tương đương tiền mà việc sử dụng không gặp một hạn chế nào.**

41. Tất cả các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn được xếp vào loại tài sản dài hạn.

42. Tài sản dài hạn gồm tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.
43. Chu kỳ hoạt động của một doanh nghiệp là khoảng thời gian từ khi mua nguyên vật liệu tham gia vào một quy trình sản xuất đến khi chuyển đổi thành tiền hoặc tài sản dễ chuyển đổi thành tiền. Tài sản ngắn hạn bao gồm cả hàng tồn kho và các khoản phải thu thương mại được bán, sử dụng và được thực hiện trong khuôn khổ của chu kỳ hoạt động bình thường kể cả khi chúng không được dự tính thực hiện trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ. Các loại chứng khoán có thị trường giao dịch được dự tính thực hiện trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên

độ sẽ được xếp vào loại tài sản ngắn hạn; các chứng khoán không đáp ứng điều kiện này được xếp vào loại tài sản dài hạn.

Nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn

44. Một khoản nợ phải trả được xếp vào loại nợ ngắn hạn, khi khoản nợ này:

a) Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

b) Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

45. Tất cả các khoản nợ phải trả khác ngoài nợ phải trả ngắn hạn được xếp vào loại nợ phải trả dài hạn.

46. Các khoản nợ phải trả ngắn hạn có thể được phân loại giống như cách phân loại các tài sản ngắn hạn. Một số các khoản nợ phải trả ngắn hạn, như các khoản phải trả thương mại và các khoản nợ phải trả phát sinh từ các khoản phải trả công nhân viên và chi phí sản xuất kinh doanh phải trả, là những yếu tố cấu thành nguồn vốn lưu động được sử dụng trong một chu kỳ hoạt động bình thường của doanh nghiệp. Các khoản nợ này được xếp vào loại nợ phải trả ngắn hạn kể cả khi chúng được thanh toán sau 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ.

47. Các khoản nợ phải trả ngắn hạn khác không được thanh toán trong một chu kỳ hoạt động bình thường, nhưng phải được thanh toán trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ. Chẳng hạn các khoản nợ chịu lãi ngắn hạn, khoản thuê chi ngân hàng, thuế phải nộp và các khoản phải trả phi thương mại khác. Các khoản nợ chịu lãi để tạo nguồn vốn lưu động trên cơ sở dài hạn và không phải thanh toán trong 12 tháng tới, đều là nợ phải trả dài hạn.

48. Doanh nghiệp cần phải tiếp tục phân loại các khoản nợ chịu lãi dài hạn của mình vào loại nợ phải trả dài hạn, kể cả khi các khoản nợ này sẽ được thanh toán trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ, nếu:

a) Kỳ hạn thanh toán ban đầu là trên 12 tháng;

b) Doanh nghiệp có ý định tái tài trợ các khoản nợ này trên cơ sở dài hạn và đã được chấp nhận bằng văn bản về việc tái tài trợ hoặc hoãn kỳ hạn thanh toán trước ngày báo cáo tài chính được phép phát hành.

Giá trị của các khoản nợ không được phân loại là nợ phải trả ngắn hạn theo qui định của đoạn này và các thông tin diễn giải cách trình bày trên phải được nêu rõ trong thuyết minh báo cáo tài chính.

49. Trường hợp có những khoản nợ đến hạn thanh toán trong chu kỳ hoạt động tới nhưng được doanh nghiệp dự định tái tài trợ hoặc hoãn kỳ hạn thanh toán và do đó đã không có ý định sử dụng vốn lưu động của doanh nghiệp thì khoản nợ này được xếp vào nợ phải trả dài hạn. Trong trường hợp doanh nghiệp không được tùy ý đổi khoản nợ cũ bằng khoản nợ mới (như trường hợp không có thỏa thuận được ký kết từ trước về việc chuyển đổi khoản nợ), thì việc đổi khoản nợ này được xếp vào loại nợ phải trả ngắn hạn trừ khi một thỏa thuận đổi khoản nợ được ký kết trước khi báo cáo tài chính được phép phát hành nhằm đưa ra bằng chứng cho thấy rằng bản chất của khoản nợ này tại ngày kết thúc niên độ là nợ phải trả dài hạn.

50. Một số thỏa thuận cho vay có điều khoản về sự cam kết của bên đi vay rằng khoản nợ này sẽ phải được thanh toán ngay khi một số điều kiện nào đó có liên quan đến tình hình tài chính của bên đi vay không được thỏa mãn. Trong trường hợp này, khoản nợ chỉ được xếp vào loại công nợ dài hạn, khi:

a) Bên cho vay đã cam kết, trước khi báo cáo tài chính được phép phát hành, là sẽ không đòi hỏi phải thanh toán khoản nợ này khi các điều kiện kể trên không được thỏa mãn; và

- b) Khả năng không thể xảy ra việc không thoả mãn các điều kiện kể trên trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ là rất thấp.

Các thông tin phải trình bày trong Bảng cân đối kế toán

51. Bảng cân đối kế toán phải bao gồm các khoản mục chủ yếu sau đây :

1. **Tiền và các khoản tương đương tiền;**
2. **Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn;**
3. **Các khoản phải thu thương mại và phải thu khác;**
4. **Hàng tồn kho;**
5. **Tài sản ngắn hạn khác;**
6. **Tài sản cố định hữu hình;**
7. **Tài sản cố định vô hình;**
8. **Các khoản đầu tư tài chính dài hạn;**
9. **Chi phí xây dựng cơ bản dở dang;**
10. **Tài sản dài hạn khác;**
11. **Vay ngắn hạn;**
12. **Các khoản phải trả thương mại và phải trả ngắn hạn khác;**
13. **Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước;**
14. **Các khoản vay dài hạn và nợ phải trả dài hạn khác;**
15. **Các khoản dự phòng;**
16. **Phần sở hữu của cổ đông thiểu số;**
17. **Vốn góp;**
18. **Các khoản dự trữ;**
19. **Lợi nhuận chưa phân phối.**

52. Các khoản mục bổ sung, các tiêu đề và số cộng chi tiết cần phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc khi việc trình bày đó là cần thiết để đáp ứng yêu cầu phản ánh trung thực và hợp lý về tình hình tài chính của doanh nghiệp.

53. Cách thức trình bày các yếu tố thông tin trên Bảng cân đối kế toán áp dụng với từng loại hình doanh nghiệp sẽ được quy định trong văn bản hướng dẫn thực hiện chuẩn mực này (Đoạn 51 chỉ quy định các khoản mục khác nhau về tính chất hoặc chức năng cần phải được trình bày riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán). Việc điều chỉnh các khoản mục trình bày trên Bảng cân đối kế toán có thể bao gồm:

- a) Các khoản mục hàng dọc được đưa thêm vào khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu phải trình bày riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán hoặc khi quy mô, tính chất hoặc chức năng của một yếu tố thông tin đòi hỏi phải trình bày riêng biệt nhằm phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp;
- b) Cách thức trình bày và sắp xếp theo thứ tự các yếu tố thông tin có thể được sửa đổi theo tính chất và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc nắm bắt được tình hình tài chính tổng quan của doanh nghiệp. Ví dụ ngân hàng, các tổ chức tài chính tương tự thì việc trình bày Bảng cân đối kế toán được quy định cụ thể hơn trong Chuẩn mực “Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự”.

Các thông tin phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

54. Doanh nghiệp phải trình bày trong Bảng cân đối kế toán hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính việc phân loại chi tiết bổ sung các khoản mục được trình bày, sắp xếp phù hợp với các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mỗi khoản mục cần được phân loại chi tiết, nếu cần,

theo tính chất; giá trị các khoản phải trả và phải thu từ công ty mẹ, từ các công ty con, công ty liên kết và từ các bên liên quan khác cần phải được trình bày riêng rẽ.

55. Mức độ chi tiết của việc phân loại chi tiết các khoản mục trong Bảng cân đối kế toán hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính sẽ tùy thuộc vào những quy định của các chuẩn mực kế toán và cũng tùy thuộc vào quy mô, tính chất và chức năng của giá trị các khoản mục. Việc trình bày sẽ thay đổi đối với mỗi khoản mục, ví dụ:
- Các tài sản cố định hữu hình được phân loại theo qui định trong Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình” ra thành Nhà cửa, vật kiến trúc; Máy móc, thiết bị; Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; Thiết bị, dụng cụ quản lý; Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm; TSCĐ hữu hình khác.
 - Các khoản phải thu được phân tích ra thành các khoản phải thu của khách hàng, các khoản phải thu nội bộ, các khoản phải thu của các bên có liên quan, các khoản thanh toán trước và các khoản phải thu khác;
 - Hàng tồn kho được phân loại, phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho”, ra thành nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm,..
 - Các khoản dự phòng được phân loại riêng biệt cho phù hợp với hoạt động của doanh nghiệp; và
 - Vốn góp và các khoản dự trữ được trích lập từ lợi nhuận được phân loại riêng biệt thành vốn góp, thặng dư vốn cổ phần và các khoản dự trữ.
 - Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

CÁC THÔNG TIN PHẢI TRÌNH BÀY TRONG BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

56. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải bao gồm các khoản mục chủ yếu sau đây:

- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;**
- Các khoản giảm trừ;**
- Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ;**
- Giá vốn hàng bán;**
- Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ;**
- Doanh thu hoạt động tài chính;**
- Chi phí tài chính;**
- Chi phí bán hàng;**
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;**
- Thu nhập khác;**
- Chi phí khác;**
- Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết và liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);**
- Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;**
- Thuế thu nhập doanh nghiệp;**
- Lợi nhuận sau thuế;**
- Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lãi hoặc lỗ sau thuế (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);**
- Lợi nhuận thuần trong kỳ.**

57. Các khoản mục bổ sung, các tiêu đề và số cộng chi tiết cần phải được trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc khi việc trình bày đó là cần thiết để đáp ứng yêu cầu phản ánh trung thực và hợp lý tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

58. Cách thức được sử dụng để mô tả và sắp xếp các khoản mục hàng dọc có thể được sửa đổi phù hợp để diễn giải rõ hơn các yếu tố về tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Các nhân tố cần được xem xét bao gồm tính trọng yếu, tính chất và chức năng của các yếu tố khác nhau cấu thành các khoản thu nhập và chi phí. Ví dụ đối với ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự việc trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được quy định cụ thể hơn trong Chuẩn mực “Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự”.

59. Trường hợp do tính chất ngành nghề kinh doanh mà doanh nghiệp không thể trình bày các yếu tố thông tin trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo chức năng của chi phí thì được trình bày theo tính chất của chi phí.

Các thông tin phải được trình bày hoặc trong Báo cáo kết quả kinh doanh hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

60. Doanh nghiệp phân loại các khoản chi phí theo chức năng cần phải cung cấp những thông tin bổ sung về tính chất của các khoản chi phí, ví dụ như chi phí khấu hao và chi phí lương công nhân viên.

61. Doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính giá trị của cổ tức trên mỗi cổ phần đã được **đề nghị hoặc đã được công bố trong niên độ của báo cáo tài chính**.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

62. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập và trình bày theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 24 "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Cấu trúc

63. **Bản thuyết minh báo cáo tài chính của một doanh nghiệp cần phải:**

a) **Đưa ra các thông tin về cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và các sự kiện quan trọng;**

b) **Trình bày các thông tin theo quy định của các chuẩn mực kế toán mà chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác;**

c) **Cung cấp thông tin bổ sung chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác, nhưng lại cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý.**

Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải được trình bày một cách có hệ thống. Mỗi khoản mục trong Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần được đánh dấu dẫn tới các thông tin liên quan trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

65. Bản thuyết minh báo cáo tài chính bao gồm các phần mô tả mang tính tường thuật hoặc những phân tích chi tiết hơn các số liệu đã được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cũng như các thông tin bổ sung cần thiết khác. Chúng bao gồm những thông tin được các chuẩn mực kế toán khác yêu cầu trình bày và những thông tin khác cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý.

66. Bản thuyết minh báo cáo tài chính thường được trình bày theo thứ tự sau đây và cần duy trì nhất quán nhằm giúp cho người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính của doanh nghiệp và có thể so sánh với báo cáo tài chính của các doanh nghiệp khác:

a) Tuyên bố về việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam;

- b) Giải trình về cơ sở đánh giá và chính sách kế toán được áp dụng;
- c) Thông tin bổ sung cho các khoản mục được trình bày trong mỗi báo cáo tài chính theo thứ tự trình bày mỗi khoản mục hàng dọc và mỗi báo cáo tài chính;
- d) Trình bày những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu;
- e) Những thông tin khác, gồm:
 - (i) Những khoản nợ tiềm tàng, những khoản cam kết và những thông tin tài chính khác; và
 - (ii) Những thông tin phi tài chính.

Trình bày chính sách kế toán

67. Phần về các chính sách kế toán trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải trình bày những điểm sau đây:

- a) Các cơ sở đánh giá được sử dụng trong quá trình lập báo cáo tài chính;**
- b) Mỗi chính sách kế toán cụ thể cần thiết cho việc hiểu đúng các báo cáo tài chính.**

68. Ngoài các chính sách kế toán cụ thể được sử dụng trong báo cáo tài chính, điều quan trọng là người sử dụng phải nhận thức được cơ sở đánh giá được sử dụng (như nguyên giá, giá hiện hành, giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị hợp lý hoặc giá trị hiện tại) bởi vì các cơ sở này là nền tảng để lập báo cáo tài chính. Khi doanh nghiệp sử dụng nhiều cơ sở đánh giá khác nhau để lập báo cáo tài chính, như trường hợp một số tài sản được đánh giá lại theo quy định của nhà nước, thì phải nêu rõ các tài sản và nợ phải trả áp dụng mỗi cơ sở đánh giá đó.

69. Khi quyết định việc trình bày chính sách kế toán cụ thể trong báo cáo tài chính Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp phải xem xét xem việc diễn giải này có giúp cho người sử dụng hiểu được cách thức phản ánh các nghiệp vụ giao dịch và các sự kiện trong kết quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Các chính sách kế toán doanh nghiệp thường đưa ra gồm:

- a) Ghi nhận doanh thu;
- b) Nguyên tắc hợp nhất, kể cả hợp nhất công ty con và công ty liên kết;
- c) Hợp nhất kinh doanh;
- d) Các liên doanh;
- e) Ghi nhận và khấu hao tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình; phân bổ chi phí trả trước và lợi thế thương mại;
- f) Vốn hóa các khoản chi phí đi vay và các khoản chi phí khác;
- g) Các hợp đồng xây dựng;
- h) Bất động sản đầu tư;
- i) Công cụ tài chính và các khoản đầu tư tài chính;
- j) Hợp đồng thuê tài chính;
- k) Chi phí nghiên cứu và triển khai;
- l) Hàng tồn kho;
- m) Thuế, bao gồm cả thuế hoãn lại;
- n) Các khoản dự phòng;
- o) Chuyển đổi ngoại tệ và các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái;
- p) Xác định lĩnh vực kinh doanh và khu vực hoạt động và cơ sở phân bổ các khoản chi phí giữa các lĩnh vực và khu vực hoạt động;
- q) Xác định các khoản tiền và tương đương tiền;
- r) Các khoản trợ cấp của Chính phủ.

Các chuẩn mực kế toán khác sẽ quy định một cách cụ thể việc trình bày chính sách kế toán trong các lĩnh vực kể trên.

70. Mỗi doanh nghiệp cần xem xét bản chất của các hoạt động và các chính sách của mình mà người sử dụng muốn được trình bày đối với loại hình doanh nghiệp đó. Khi một doanh nghiệp thực hiện những nghiệp vụ quan trọng ở nước ngoài hoặc có những giao dịch quan trọng bằng ngoại tệ, thì những người sử dụng sẽ mong đợi có phần diễn giải về các chính sách kế toán đối với việc ghi nhận các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái và việc dự phòng rủi ro hối đoái. Trong báo cáo tài chính hợp nhất phải trình bày chính sách kế toán được sử dụng để xác định lợi thế thương mại và lợi ích của cổ đông thiểu số.

71. Một chính sách kế toán có thể được coi là quan trọng thậm chí khi các số liệu được trình bày trong các niên độ hiện tại và trước đây không mang tính trọng yếu. Việc diễn giải các chính sách không được quy định trong các chuẩn mực kế toán hiện hành, nhưng được lựa chọn và áp dụng phù hợp với đoạn 12 là rất cần thiết.

Trình bày những biến động thông tin về nguồn vốn chủ sở hữu

72. Doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính những thông tin phản ánh sự thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu:

a) Lãi hoặc lỗ thuần của niên độ;

b) Yếu tố thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được hạch toán trực tiếp vào nguồn vốn chủ sở hữu theo quy định của các chuẩn mực kế toán khác và tổng số các yếu tố này;

c) Tác động lũy kế của những thay đổi trong chính sách kế toán và những sửa chữa sai sót cơ bản được đề cập trong phần các phương pháp hạch toán quy định trong Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”;

d) Các nghiệp vụ giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;

e) Số dư của khoản mục lãi, lỗ lũy kế vào thời điểm đầu niên độ và cuối niên độ, và những biến động trong niên độ; và

f) Đối chiếu giữa giá trị ghi sổ của mỗi loại vốn góp, thặng dư vốn cổ phần, các khoản dự trữ vào đầu niên độ và cuối niên độ và trình bày riêng biệt từng sự biến động.

73. Một doanh nghiệp cần phải cung cấp những thông tin sau đây trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính :

a/ Đối với mỗi loại cổ phiếu :

(i) Số cổ phiếu được phép phát hành;

(ii) Số cổ phiếu đã được phát hành và được góp vốn đầy đủ và số cổ phiếu đã được phát hành nhưng chưa được góp vốn đầy đủ;

(iii) Mệnh giá của cổ phiếu hoặc các cổ phiếu không có mệnh giá;

(iv) Phần đối chiếu số cổ phiếu đang lưu hành tại thời điểm đầu và cuối niên độ;

(v) Các quyền lợi, ưu đãi và hạn chế gắn liền với cổ phiếu, kể cả những hạn chế trong việc phân phối cổ tức và việc trả lại vốn góp;

(vi) Các cổ phiếu do chính doanh nghiệp nắm giữ hoặc do các công ty con, công ty liên kết của doanh nghiệp nắm giữ; và

(vii) Các cổ phiếu được dự trữ để phát hành theo các cách lựa chọn và các hợp đồng bán hàng, bao gồm điều khoản và số liệu bằng tiền;

b/ **Phần mô tả tính chất và mục đích của mỗi khoản dự trữ trong vốn chủ sở hữu;**

c/ **Phần cổ tức đã được đề xuất, hoặc được công bố sau ngày lập Bảng cân đối kế toán nhưng trước khi báo cáo tài chính được phép phát hành, và**

d/ **Giá trị cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận.**

Một doanh nghiệp không có vốn cổ phần, như công ty hợp danh, doanh nghiệp Nhà nước, công ty trách nhiệm hữu hạn cần phải cung cấp những thông tin tương đương với các thông tin được yêu cầu trên đây, phản ánh những biến động của các loại vốn góp khác nhau trong suốt niên độ, cũng như các quyền lợi, ưu đãi và hạn chế gắn liền với mỗi loại vốn góp.

Các thông tin khác cần được cung cấp

74. **Doanh nghiệp cần cung cấp các thông tin sau đây, trừ khi các thông tin này đã được cung cấp trong các tài liệu khác đính kèm báo cáo tài chính được công bố:**

- a) **Trụ sở và loại hình pháp lý của doanh nghiệp, quốc gia đã chứng nhận tư cách pháp nhân của doanh nghiệp và địa chỉ của trụ sở doanh nghiệp (hoặc của cơ sở kinh doanh chính, nếu khác với trụ sở);**
- b) **Phần mô tả về tính chất của các nghiệp vụ và các hoạt động chính của doanh nghiệp;**
- c) **Tên của công ty mẹ và công ty mẹ của cả tập đoàn;**
- d) **Số lượng công nhân viên tại thời điểm cuối niên độ hoặc số lượng công nhân viên bình quân trong niên độ ./.**

* * *

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 25

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

1. Mục đích của chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ và kế toán khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.
02. Chuẩn mục này áp dụng để:
 - Lập và trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ;
 - Kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Chuẩn mục này không quy định về:

- (a) Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh và ảnh hưởng của việc hợp nhất kinh doanh đến việc hợp nhất báo cáo tài chính, bao gồm cả lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh (được quy định trong chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh");
- (b) Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết (được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết");
- (c) Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên doanh (được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh");

Báo cáo tài chính hợp nhất được bao hàm bởi thuật ngữ "báo cáo tài chính" được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 01 "Chuẩn mực chung". Do đó, việc trình bày báo cáo tài chính hợp nhất được thực hiện trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực kế toán Việt Nam.

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

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 các hoạt động của doanh nghiệp đó.

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

Công ty mẹ: Là công ty có một hoặc nhiều công ty con.

Tập đoàn: Bao gồm công ty mẹ và các công ty con.

Báo cáo tài chính hợp nhất: Là báo cáo tài chính của một tập đoàn được trình bày như báo cáo tài chính của một doanh nghiệp. Báo cáo này được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo của công ty mẹ và các công ty con theo quy định của chuẩn mực này.

Lợi ích của cổ đông thiểu số: Là một phần của kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

- 4. **Tất cả các công ty mẹ phải lập** và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, ngoại trừ công ty mẹ được quy định ở đoạn 05 dưới đây.
- 05. Công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp này, công ty mẹ phải giải trình lý do không lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và cơ sở kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ; Đồng thời phải trình bày rõ tên và địa điểm trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.
- 06. Người sử dụng báo cáo tài chính của công ty mẹ luôn quan tâm đến thực trạng tài chính, kết quả hoạt động và các thay đổi về tình hình tài chính của toàn bộ tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất cần đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của người sử dụng báo cáo tài

chính của tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất phải thể hiện được các thông tin về tập đoàn như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt.

07. Một công ty mẹ bị sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ bởi một công ty khác không nhất thiết phải lập báo cáo tài chính hợp nhất vì công ty mẹ của công ty mẹ đó có thể không yêu cầu công ty mẹ phải lập báo cáo tài chính hợp nhất, bởi yêu cầu nắm bắt thông tin kinh tế, tài chính của người sử dụng có thể được đáp ứng thông qua báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ của công ty mẹ. Khái niệm bị sở hữu gần như toàn bộ có nghĩa là một công ty bị công ty khác nắm giữ trên 90% quyền biểu quyết.

Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất

08. Công ty mẹ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất các báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong và ngoài nước, ngoại trừ các công ty được đề cập ở đoạn 10.

09. Báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm việc hợp nhất báo cáo tài chính của tất cả các công ty con do công ty mẹ kiểm soát, trừ các công ty quy định ở đoạn 10. Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát. Trong các trường hợp sau đây, quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con:

- (a) Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- (b) Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;
- (c) Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- (d) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

10. Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất báo cáo tài chính khi:

- (a) **Quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời vì công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc**
- (b) **Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.**

Công ty mẹ kế toán khoản đầu tư vào các công ty con loại này theo quy định tại chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính".

11. Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất các báo cáo tài chính của công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các công ty con khác trong tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ cung cấp các thông tin hữu ích hơn nếu hợp nhất được tất cả báo cáo tài chính của các công ty con bởi nó cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính bổ sung về các hoạt động kinh doanh khác nhau của các công ty con trong tập đoàn. Hợp nhất báo cáo tài chính trên cơ sở áp dụng chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính bộ phận" sẽ cung cấp các thông tin hữu ích về các hoạt động kinh doanh khác nhau trong phạm vi một tập đoàn.

Trình tự hợp nhất

12. Khi hợp nhất báo cáo tài chính, báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sẽ được hợp nhất theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, thu nhập khác và chi phí. Để báo cáo tài chính hợp nhất cung cấp được đầy đủ các thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn như đối với một doanh nghiệp độc lập, cần tiến hành những bước sau:
- Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ (quy định tại chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh", chuẩn mực này cũng quy định phương pháp kế toán khoản lợi thế thương mại phát sinh);
 - Lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần của công ty con bị hợp nhất trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn để tính lãi, hoặc lỗ thuần có thể được xác định cho những đối tượng sở hữu công ty mẹ;
 - Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất được xác định và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm:
 - Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định phù hợp với chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh"; và
 - Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh.
13. Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải trả khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".
- 14. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các giao dịch nội bộ, các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch này phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.**
15. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán và các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, các khoản chi phí, cổ tức phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản, như hàng tồn kho và tài sản cố định cũng được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đã được khấu trừ khi xác định giá trị ghi sổ của tài sản cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Sự khác biệt về thời gian phát sinh trên phương diện thuế thu nhập doanh nghiệp từ việc loại trừ các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện trong nội bộ được giải quyết phù hợp với Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".
- 16. Khi các báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, phải thực hiện điều chỉnh cho những giao dịch quan trọng hay những sự kiện quan trọng xảy ra trong kỳ giữa ngày lập các báo cáo đó và ngày lập báo cáo tài chính của công ty mẹ. Trong bất kỳ trường hợp nào, sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán không được vượt quá 3 tháng.**
17. Báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sử dụng để hợp nhất báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, công ty con phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của tập đoàn. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các báo cáo tài chính có thể được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nguyên tắc nhất quán bắt buộc độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập báo cáo tài chính phải thống nhất qua các kỳ.

18. **Báo cáo tài chính hợp nhất được lập phải áp dụng chính sách kế toán một cách thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong hoàn cảnh tương tự. Nếu không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất trong khi hợp nhất báo cáo tài chính, công ty mẹ phải giải trình vấn đề này cùng với các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong báo cáo tài chính hợp nhất.**
19. Trong nhiều trường hợp, nếu một công ty con của tập đoàn sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng trong các báo cáo tài chính hợp nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong hoàn cảnh tương tự, thì những điều chỉnh thích hợp với các báo cáo tài chính của công ty con đó phải được thực hiện trước khi dùng cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.
20. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con sẽ được đưa vào báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày mua, là ngày công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát công ty con theo chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh". Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con bị thanh lý được đưa vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho tới ngày thanh lý, là ngày công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát đối với công ty con. Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con. Để đảm bảo tính so sánh được của báo cáo tài chính từ niên độ này đến niên độ khác, cần cung cấp thông tin bổ sung về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo và kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của kỳ trước.
21. **Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết".**
22. Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tại ngày doanh nghiệp không còn là một công ty con được hạch toán theo phương pháp giá gốc.
23. **Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt.**
24. Các khoản lỗ tương ứng với phần vốn của cổ đông thiểu số trong công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn vốn của họ trong tổng vốn chủ sở hữu của công ty con. Khoản lỗ vượt trội cũng như bất kỳ các khoản lỗ thêm nào khác được tính giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.
25. Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi của công ty con phải trả cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.

Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ

26. **Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày theo phương pháp giá gốc.**
27. **Các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải trình bày trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ theo phương pháp giá gốc.**

Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

28. Ngoài những thông tin quy định trình bày tại đoạn 05 và đoạn 18, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Danh sách các công ty con quan trọng, bao gồm: Tên công ty, nước nơi các công ty con thành lập hoặc đặt trụ sở thường trú, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ. Nếu tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty mẹ khác với tỷ lệ lợi ích thì phải trình bày cả tỷ lệ quyền biểu quyết và tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ;

b) Trường hợp cần thiết, báo cáo tài chính hợp nhất còn phải trình bày:

i) Lý do không hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con;

ii) Bản chất mối liên hệ giữa công ty mẹ và công ty con trong trường hợp công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết nhưng không sở hữu trực tiếp hoặc sở hữu gián tiếp thông qua các công ty con khác;

iii) Tên của doanh nghiệp mà công ty mẹ vừa nắm giữ hơn 50% quyền biểu quyết vừa sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con khác nhưng không có quyền kiểm soát, nên doanh nghiệp đó không phải là công ty con; và

iv) Ảnh hưởng của việc mua và bán các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày lập báo cáo, kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng tới các số liệu tương ứng của kỳ trước.

c) Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ phải trình bày phương pháp kế toán áp dụng đối với các công ty con./.

* * *

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 26

THÔNG TIN VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN
(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 mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp trình bày thông tin trong báo cáo tài chính về các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp báo cáo với các bên liên quan.

02. Chuẩn mực này được áp dụng trong mối quan hệ với các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp báo cáo với các bên liên quan. Những yêu cầu của chuẩn mực này áp dụng cho các báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo.

Chuẩn mực này chỉ áp dụng cho những mối quan hệ với các bên liên quan được quy định trong đoạn 03 và được ngoại trừ ở đoạn 06.

03. Trong chuẩn mực này các trường hợp sau được coi là các bên liên quan:

- (a) Những doanh nghiệp kiểm soát, hoặc bị kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian, hoặc dưới quyền bị kiểm soát chung với doanh nghiệp báo cáo (bao gồm công ty mẹ, công ty con, các công ty con cùng tập đoàn);
- (b) Các công ty liên kết (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”);
- (c) Các cá nhân có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp biểu quyết ở các doanh nghiệp báo cáo dẫn đến có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp này, kể cả các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này. Thành viên mật thiết trong gia đình của một cá nhân là những người có thể chi phối hoặc bị chi phối bởi người đó khi giao dịch với doanh nghiệp như quan hệ: Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị em ruột;
- (d) Các nhân viên quản lý chủ chốt có quyền và trách nhiệm về việc lập kế hoạch, quản lý và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, bao gồm những người lãnh đạo, các nhân viên quản lý của công ty và các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này;
- (đ) Các doanh nghiệp do các cá nhân được nêu ở đoạn (c) hoặc (d) nắm trực tiếp hoặc gián tiếp phần quan trọng quyền biểu quyết hoặc thông qua việc này người đó có thể có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp. Trường hợp này bao gồm những doanh nghiệp được sở hữu bởi những người lãnh đạo hoặc các cổ đông chính của doanh nghiệp báo cáo và những doanh nghiệp có chung một thành viên quản lý chủ chốt với doanh nghiệp báo cáo.

Trong việc xem xét từng mối quan hệ của các bên liên quan cần chú ý tới bản chất của mối quan hệ chứ không chỉ hình thức pháp lý của các quan hệ đó.

04. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong các trường hợp:

- (a) Trong báo cáo tài chính hợp nhất đối với các giao dịch nội bộ của tập đoàn;
- (b) Trong báo cáo tài chính của công ty mẹ, khi báo cáo này được lập và công bố cùng với báo cáo tài chính hợp nhất;
- (c) Trong báo cáo tài chính của công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ nếu công ty mẹ cũng được thành lập ở Việt Nam và công bố báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam.

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

Các bên liên quan: Các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định các chính sách tài chính và hoạt động.

Giao dịch giữa các bên liên quan: Là việc chuyển giao các nguồn lực hay các nghĩa vụ giữa các bên liên quan, không xét đến việc có tính giá hay không.

Kiểm soát: Là quyền sở hữu trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con, đối với hơn nửa quyền biểu quyết của một doanh nghiệp hoặc có vai trò đáng kể trong quyền

biểu quyết và quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của ban quản lý doanh nghiệp (theo luật hoặc theo thỏa thuận).

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 doanh nghiệp, nhưng không kiểm soát các chính sách đó. ảnh hưởng đáng kể có thể được thực hiện thông qua một số cách như: có đại diện trong Hội đồng quản trị, tham gia trong quá trình lập chính sách, tham gia vào các giao dịch quan trọng giữa các công ty cùng tập đoàn, trao đổi nội bộ các nhân viên quản lý, hoặc phụ thuộc về các thông tin kỹ thuật. ảnh hưởng đáng kể có thể có được qua việc sở hữu cổ phần, theo luật hoặc theo thỏa thuận. Riêng việc sở hữu cổ phần, ảnh hưởng đáng kể được hiểu theo định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

06. Trong chuẩn mực này, các trường hợp sau đây không được coi là các bên liên quan:

- (a) Hai công ty có chung Giám đốc, không kể trường hợp 3(d) và 3(e) nêu ở trên (nhưng cũng cần xem xét trường hợp ngoại lệ thông qua việc đánh giá khả năng người Giám đốc đó có thể ảnh hưởng tới các chính sách của cả hai công ty trong các giao dịch chung);
- (b) Các tổ chức, cá nhân có quan hệ thông thường với doanh nghiệp:
 - Những tổ chức, cá nhân cung cấp tài chính;
 - Các tổ chức chính trị, đoàn thể, xã hội;
 - Các đơn vị phục vụ công cộng;
 - Các cơ quan quản lý nhà nước.
- (c) Khách hàng, nhà cung cấp, nhà phân phối, hay đại lý nói chung mà doanh nghiệp tiến hành một khối lượng lớn giao dịch mặc dù dẫn đến sự phụ thuộc về kinh tế.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các bên liên quan

07. Quan hệ giữa các bên liên quan là một đặc điểm bình thường của thương mại và kinh doanh. Ví dụ: Các doanh nghiệp thường xuyên thực hiện một phần hoạt động của riêng mình thông qua một công ty con hay các công ty liên kết nhằm tìm kiếm lợi ích từ các doanh nghiệp khác theo mục đích đầu tư hay kinh doanh, để từ đó có thể kiểm soát hay ảnh hưởng đáng kể đối với các quyết định tài chính và hoạt động của doanh nghiệp được đầu tư.
08. Mọi quan hệ với các bên liên quan có thể có ảnh hưởng tới tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp báo cáo. Các bên liên quan có thể tham gia vào các giao dịch mà các bên không liên quan sẽ không tham gia vào. Hơn nữa, giao dịch giữa các bên liên quan có thể được thực hiện không theo các giá trị như giao dịch giữa các bên không liên quan.
09. Tình hình kinh doanh và tình hình tài chính của một doanh nghiệp có thể bị ảnh hưởng bởi mối quan hệ giữa các bên liên quan kể cả khi không có giao dịch giữa các bên này. Sự tồn tại đơn thuần của mối quan hệ này cũng có thể đủ làm ảnh hưởng tới giao dịch của doanh nghiệp báo cáo với các bên khác, ví dụ, một công ty con có thể chấm dứt quan hệ buôn bán với một bạn hàng sau khi công ty mẹ của nó mua một công ty con khác có cùng hoạt động với bạn hàng nói trên. Trường hợp khác, một doanh nghiệp có thể bị hạn chế hoạt động do chịu ảnh hưởng đáng kể từ doanh nghiệp khác, ví dụ, một công ty con có thể bị công ty mẹ chỉ thị không tiến hành hoạt động nghiên cứu và phát triển.
10. Do những khó khăn vốn có trong việc xác định ảnh hưởng của việc bị chi phối mà không dẫn đến các giao dịch, nên chuẩn mực này không yêu cầu trình bày các ảnh hưởng đó.
11. Việc hạch toán hoạt động chuyển giao nguồn lực thông thường dựa vào giá thỏa thuận giữa các bên. Giá áp dụng giữa các bên không liên quan là giá được xác định hoàn toàn độc lập. Các bên

liên quan có thể có một mức độ linh hoạt trong quá trình thỏa thuận giá mà giữa các bên không liên quan không có.

12. Để xác định giá giao dịch giữa các bên liên quan có thể sử dụng các phương pháp chủ yếu sau:

(a) Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được;

(b) Phương pháp giá bán lại;

(c) Phương pháp giá vốn cộng lãi.

13. *Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được*, được xác định bằng cách so sánh giá của hàng hóa bán ra trên thị trường có thể so sánh được về mặt kinh tế mà người bán không có liên quan với người mua.

Phương pháp này thường được sử dụng trong trường hợp hàng hóa và dịch vụ cung cấp trong giao dịch giữa các bên có liên quan và các điều kiện của việc mua bán tương tự như trong các giao dịch thông thường. Phương pháp này còn thường được sử dụng để xác định giá phí của các khoản tài trợ.

14. Theo *phương pháp giá bán lại*, giá chuyển giao cho người bán lại được xác định bằng cách trừ vào giá bán lại một khoản chênh lệch, phản ánh giá trị mà người bán muốn thu để bù vào chi phí của mình đồng thời có lãi hợp lý. Ở đây có khó khăn trong việc xem xét để xác định phần đến bù hợp lý cho các chi phí do người bán lại đã góp vào trong quá trình này.

Phương pháp này được sử dụng trong trường hợp hàng hóa được chuyển giao giữa các bên liên quan trước khi được bán cho một bên khác không liên quan. Phương pháp này cũng được sử dụng trong việc chuyển giao các nguồn lực khác như quyền sở hữu và các dịch vụ.

15. *Phương pháp giá vốn cộng lãi* được xác định bằng cách cộng một khoản chênh lệch phù hợp vào chi phí của người cung cấp. Sử dụng phương pháp này có khó khăn trong việc xác định cả hai yếu tố chi phí và khoản chênh lệch. Một trong số các tiêu chuẩn so sánh có thể xác định giá chuyển giao là dựa vào tỷ lệ lãi có thể so sánh được trên doanh thu hoặc trên vốn kinh doanh của các ngành tương tự.

16. Trong một số trường hợp, giá của các giao dịch giữa các bên liên quan không được xác định theo một trong các phương pháp quy định tại đoạn 13, 14, 15. Một số trường hợp khác có thể không có giá, như việc cung cấp dịch vụ quản lý không mất tiền và cấp tín dụng không lãi suất.

17. Đôi khi, các giao dịch sẽ không xảy ra nếu không có mối quan hệ giữa các bên liên quan. Ví dụ, một công ty con bán phần lớn sản phẩm của mình với mức giá bằng chi phí sản xuất có thể không tìm được người mua hàng khác nếu công ty mẹ không mua hàng.

Trình bày báo cáo tài chính

18. Báo cáo tài chính phải trình bày một số mối quan hệ nhất định giữa các bên liên quan. Các quan hệ thường được chú ý là giao dịch của những người lãnh đạo doanh nghiệp, đặc biệt là khoản tiền lương và các khoản tiền vay của họ, do vai trò quan trọng của họ đối với doanh nghiệp. Bên cạnh đó cần trình bày các giao dịch lớn có tính chất liên công ty và số dư các khoản đầu tư lớn với tập đoàn, với các công ty liên kết và với Ban Giám đốc. Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con", Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" yêu cầu trình bày danh sách các công ty con và các công ty liên kết. Chuẩn mực kế toán "Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán" yêu cầu trình bày các khoản mục doanh thu, chi phí được bao gồm trong việc xác định lãi hoặc lỗ từ các hoạt động thông thường mà với quy mô, tính chất và ảnh hưởng của chúng khi trình bày trong báo cáo tài chính sẽ diễn giải phù hợp hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

19. Các giao dịch chủ yếu giữa các bên liên quan cũng phải được trình bày trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo trong kỳ mà các giao dịch đó có ảnh hưởng, gồm:

- Mua hoặc bán hàng (thành phẩm hay sản phẩm dở dang);

- Mua hoặc bán tài sản cố định và các tài sản khác;
- Cung cấp hay nhận dịch vụ;
- Giao dịch đại lý;
- Giao dịch thuê tài sản;
- Chuyển giao về nghiên cứu và phát triển;
- Thỏa thuận về giấy phép;
- Các khoản tài trợ (bao gồm cho vay và góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật);
- Bảo lãnh và thế chấp;
- Các hợp đồng quản lý.

20. Những mối quan hệ giữa các bên liên quan có tồn tại sự kiểm soát đều phải được trình bày trong báo cáo tài chính, bất kể là có các giao dịch giữa các bên liên quan hay không.

21. Để người đọc báo cáo tài chính có được cái nhìn bao quát về những ảnh hưởng của các mối quan hệ của các bên liên quan đến doanh nghiệp báo cáo, cần phải chỉ ra mối quan hệ của bên liên quan trong trường hợp tồn tại sự kiểm soát, bất kể là có các giao dịch của các bên liên quan hay không.

22. Trường hợp có các giao dịch giữa các bên liên quan thì doanh nghiệp báo cáo cần phải trình bày bản chất các mối quan hệ của các bên liên quan cũng như các loại giao dịch và các yếu tố của các giao dịch đó.

23. Các yếu tố của các giao dịch thường bao gồm:

- (a) Khối lượng các giao dịch thể hiện bằng giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng;
- (b) Giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng của các khoản mục chưa thanh toán;
- (c) Chính sách giá cả.

24. Các khoản mục có cùng bản chất có thể được trình bày gộp lại trừ trường hợp việc trình bày riêng biệt là cần thiết để hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch giữa các bên liên quan đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo.

25. Trong các báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn không cần thiết phải trình bày các giao dịch giữa các thành viên vì báo cáo này đã nêu lên các thông tin về công ty mẹ và các công ty con như là một doanh nghiệp báo cáo. Các giao dịch với các công ty liên kết do được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu không được loại trừ do đó cần được trình bày riêng biệt như là các giao dịch với bên liên quan./.

* * *

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 17

THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC
ngày 15 tháng 02 năm 2005 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, phương pháp kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp. Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp là kế toán những nghiệp vụ do ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành và trong tương lai của:

- a) Việc thu hồi hoặc thanh toán trong tương lai giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả đã được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp;
- b) Các giao dịch và sự kiện khác trong năm hiện tại đã được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh.

Về nguyên tắc, khi ghi nhận một tài sản hay nợ phải trả trong báo cáo tài chính thì doanh nghiệp phải dự tính khoản thu hồi hay thanh toán giá trị ghi sổ của tài sản hay khoản nợ phải trả đó. Khoản thu hồi hay thanh toán dự tính thường làm cho số thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả trong tương lai lớn hơn hoặc nhỏ hơn so với số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong năm hiện hành mặc dù khoản thu hồi hoặc thanh toán này không có ảnh hưởng đến tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp. Chuẩn mực này yêu cầu doanh nghiệp phải ghi nhận khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ngoại trừ một số trường hợp nhất định.

Chuẩn mực này yêu cầu doanh nghiệp phải kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh do ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của các giao dịch và các sự kiện theo cùng phương pháp hạch toán cho chính các giao dịch và các sự kiện đó. Nếu các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì tất cả các nghiệp vụ phát sinh do ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp có liên quan cũng được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Nếu các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu thì tất cả các nghiệp vụ phát sinh do ảnh hưởng thuế thu nhập doanh nghiệp có liên quan cũng được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

Chuẩn mực này còn đề cập đến việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng hoặc từ các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp chưa sử dụng; việc trình bày thuế thu nhập doanh nghiệp trong báo cáo tài chính và việc giải trình các thông tin liên quan tới thuế thu nhập doanh nghiệp.

02. Chuẩn mực này áp dụng để kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp

Thuế thu nhập doanh nghiệp bao gồm toàn bộ số thuế thu nhập tính trên thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, kể cả các khoản thu nhập nhận được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ tại nước ngoài mà Việt Nam chưa ký Hiệp định về tránh đánh thuế hai lần. Thuế thu nhập doanh nghiệp bao gồm cả các loại thuế liên quan khác được khấu trừ tại nguồn đối với các tổ chức, cá nhân nước ngoài hoạt động tại Việt Nam không có cơ sở thường trú tại Việt Nam được thanh toán bởi công ty liên doanh, liên kết hay công ty con tính trên khoản phân phối cổ tức, lợi nhuận (nếu có); hoặc thanh toán dịch vụ cung cấp cho đối tác cung cấp dịch vụ nước ngoài theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

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

Lợi nhuận kế toán: Là lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ, trước khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp, được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.

Thu nhập chịu thuế: Là thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp của một kỳ, được xác định theo qui định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và là cơ sở để tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (hoặc thu hồi được).

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp): Là tổng chi phí thuế thu nhập hiện hành và chi phí thuế thu nhập hoãn lại (hoặc thu nhập thuế thu nhập hiện hành và thu nhập thuế thu nhập hoãn lại) khi xác định lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ.

Thuế thu nhập hiện hành: Là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (hoặc thu hồi được) tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp của năm hiện hành.

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Là thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ phải nộp trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại: Là thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được hoàn lại trong tương lai tính trên các khoản:

- a) Chênh lệch tạm thời được khấu trừ;
- b) Giá trị được khấu trừ chuyển sang các năm sau của các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng; và
- c) Giá trị được khấu trừ chuyển sang các năm sau của các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng.

Chênh lệch tạm thời: Là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hay nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục này. Chênh lệch tạm thời có thể là:

- a) **Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp:** Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong tương lai khi mà giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán; hoặc
- b) **Chênh lệch tạm thời được khấu trừ:** Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh các khoản được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong tương lai khi mà giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán.

Cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản hay nợ phải trả: Là giá trị tính cho tài sản hoặc nợ phải trả cho mục đích xác định thuế thu nhập doanh nghiệp.

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp bao gồm chi phí thuế thu nhập hiện hành và chi phí thuế thu nhập hoãn lại. Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp bao gồm thu nhập thuế thu nhập hiện hành và thu nhập thuế thu nhập hoãn lại.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Cơ sở tính thuế thu nhập doanh nghiệp

04. Cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản: Là giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập, được trừ khỏi các lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp sẽ nhận được và phải chịu thuế thu nhập khi giá trị ghi sổ của tài sản đó được thu hồi. Nếu những lợi ích kinh tế này khi nhận được mà không phải chịu thuế thu nhập thì cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản đó bằng giá trị ghi sổ của nó.

Ví dụ:

- (1) Một TSCĐ có nguyên giá là 100: đã khấu hao lũy kế là 30, trị giá còn lại của nó sẽ được khấu trừ trong tương lai dưới hình thức khấu hao hoặc giảm trừ khi thanh lý. Doanh thu có được từ việc sử dụng TSCĐ phải chịu thuế thu nhập và lãi thu từ thanh lý TSCĐ cũng phải chịu thuế

thu nhập, lỗ do thanh lý TSCĐ sẽ được giảm trừ cho mục đích thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của TSCĐ này là 70.

(2) Khoản phải thu thương mại có giá trị ghi sổ là 100. Doanh thu tương ứng của khoản phải thu thương mại đã được tính vào lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế). Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản phải thu thương mại này là 100.

(3) Một khoản cổ tức phải thu từ một công ty con có giá trị ghi sổ là 100. Khoản cổ tức này không phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Về thực chất, toàn bộ giá trị ghi sổ của tài sản này có thể được giảm trừ khỏi các lợi ích kinh tế. Do vậy, cơ sở tính thuế thu nhập của cổ tức phải thu là 100.

Theo ví dụ này, ở đây không có chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập. Có thể phân tích theo cách khác như sau: Khoản cổ tức phải thu này có cơ sở tính thuế thu nhập là không (0) và thuế suất thuế thu nhập là 0% được áp dụng cho khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập phát sinh là 100. Theo cả hai cách nói trên thì đều không có thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

(4) Một khoản cho vay phải thu có giá trị ghi sổ là 100. Việc thu hồi khoản vay này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản cho vay phải thu này là 100.

05. Cơ sở tính thuế thu nhập của một khoản nợ phải trả: Là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập của khoản nợ phải trả đó trong các kỳ tương lai. Trường hợp doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả phát sinh là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu đó sẽ được ghi nhận nhưng không phải chịu thuế thu nhập trong tương lai.

Ví dụ:

(1) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản mục “chi phí phải trả” về chi phí trích trước lương nghỉ phép với giá trị ghi sổ là 100. Chi phí phải trả tương ứng được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập trên cơ sở thực chi. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản mục nợ phải trả đó là không (0).

(2) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “tiền lãi nhận trước” với giá trị ghi sổ là 100. Doanh thu tiền lãi tương ứng phải chịu thuế thu nhập trên cơ sở phân bổ phù hợp với kỳ tính lãi. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản lãi nhận trước này là không (0).

(3) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “chi phí phải trả” về tiền điện, nước, điện thoại có giá trị ghi sổ là 100. Chi phí phải trả này đã được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập tại năm hiện hành. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản nợ phải trả này là 100.

(4) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “tiền phạt phải trả” với giá trị ghi sổ là 100. Tiền phạt không được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản tiền phạt phải trả này là 100.

Theo ví dụ này, ở đây không có chênh lệch tạm thời được khấu trừ. Có thể phân tích theo cách khác như sau: Khoản tiền phạt phải trả này có cơ sở tính thuế thu nhập là không (0) và thuế suất thuế thu nhập là 0% được áp dụng cho khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh là 100. Theo cả hai cách nói trên thì đều không có tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

(5) Một khoản đi vay phải trả có giá trị ghi sổ là 100. Việc thanh toán khoản vay này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản đi vay này là 100.

06. Một vài khoản mục có cơ sở tính thuế nhưng lại không được ghi nhận là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán. Ví dụ, một khoản chi phí mua sắm công cụ, dụng cụ có giá trị lớn đã được ghi nhận ngay là chi phí khi xác định lợi nhuận kế toán của kỳ khi khoản chi phí mua sắm công cụ,

dụng cụ này phát sinh nhưng chỉ được coi là một khoản khấu trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) của các kỳ sau đó. Chênh lệch giữa cơ sở tính thuế thu nhập của khoản chi phí mua sắm công cụ, dụng cụ này là giá trị mà cơ quan thuế cho phép được khấu trừ trong kỳ tương lai, với giá trị ghi sổ bằng không (0) của nó, vì đây là khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và sẽ tạo ra một tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

07. Khi cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản hay một khoản nợ phải trả chưa rõ ràng, ngoại trừ một số trường hợp nhất định cần phải xem xét đến nguyên tắc cơ bản mà chuẩn mực này dựa vào là một doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả (tài sản thuế thu nhập hoãn lại) bất cứ khi nào việc thu hồi hay thanh toán giá trị ghi sổ của một tài sản hay một khoản nợ phải trả làm cho khoản phải nộp thuế thu nhập trong tương lai nhiều hơn (hay ít đi) so với số thuế thu nhập phải nộp trong năm hiện hành nếu việc thu hồi hay thanh toán này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập.

Ghi nhận thuế thu nhập hiện hành phải nộp và tài sản thuế thu nhập hiện hành

08. *Thuế thu nhập hiện hành của kỳ hiện tại và các kỳ trước, nếu chưa nộp, phải được ghi nhận là nợ phải trả. Nếu giá trị đã nộp trong kỳ hiện tại và các kỳ trước vượt quá số phải nộp cho các kỳ đó, thì phần giá trị nộp thừa sẽ được ghi nhận là tài sản.*

Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập doanh nghiệp

09. ***Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch.***

10. Cơ sở của việc ghi nhận một tài sản là giá trị ghi sổ của tài sản đó sẽ được thu hồi thông qua hình thức doanh nghiệp sẽ nhận được lợi ích kinh tế trong tương lai. Khi giá trị ghi sổ của tài sản vượt quá cơ sở tính thuế thu nhập của nó thì giá trị của lợi ích kinh tế phải chịu thuế thu nhập sẽ vượt quá giá trị sẽ được phép khấu trừ cho mục đích tính thuế. Đây là chênh lệch tạm thời chịu thuế và nghĩa vụ phải trả cho khoản thuế thu nhập do chênh lệch này tạo ra trong tương lai chính là thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Khi doanh nghiệp thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản đó thì khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế sẽ hoàn nhập và doanh nghiệp sẽ có lợi nhuận chịu thuế thu nhập. Lợi ích kinh tế của doanh nghiệp sẽ bị giảm đi do phải nộp thuế thu nhập. Chuẩn mực này yêu cầu phải ghi nhận tất cả các khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả, trừ những trường hợp cụ thể được trình bày trong đoạn 09.

Ví dụ:

Một tài sản cố định có nguyên giá là 150, giá trị còn lại là 100. Khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế thu nhập là 90 và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản là 60 (nguyên giá 150 trừ khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế 90). Để thu hồi giá trị ghi sổ 100 này, doanh nghiệp phải có thu nhập chịu thuế là 100, nhưng chỉ có thể có khấu hao cho mục đích tính thuế là 60. Do vậy, doanh nghiệp sẽ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là 11,2 (28% của 40) khi doanh nghiệp thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản này. Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 100 và cơ sở tính thuế 60 là khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế 40. Vì vậy, doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả là 11,2 thể hiện phần thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp sẽ phải nộp khi doanh nghiệp thu hồi được giá trị ghi sổ của tài sản.

11. Một số chênh lệch tạm thời phát sinh khi thu nhập hoặc chi phí được tính vào lợi nhuận kế toán của một kỳ, nhưng lại được tính vào lợi nhuận chịu thuế của một kỳ khác. Các chênh lệch như vậy thường phát sinh do chênh lệch về thời gian. Các chênh lệch tạm thời loại này là các chênh lệch tạm thời phải chịu thuế và làm phát sinh thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Ví dụ:

Khấu hao sử dụng khi xác định lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế) có thể khác với khấu hao sử dụng khi xác định lợi nhuận kế toán. Chênh lệch tạm thời là chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản và cơ sở tính thuế của nó được tính theo nguyên giá trừ đi các khoản giảm trừ theo Luật thuế quy định khi xác định lợi nhuận tính thuế của kỳ hiện hành và các kỳ trước. Một khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh và tạo ra một khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi tài sản được khấu hao cho mục đích tính thuế nhanh hơn so với khấu hao cho mục đích kế toán. Nếu khấu hao cho mục đích tính thuế chậm hơn so với khấu hao cho mục đích kế toán sẽ phát sinh khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và tạo ra một tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Ghi nhận ban đầu của tài sản và nợ phải trả

12. Một khoản chênh lệch tạm thời có thể phát sinh từ việc ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả như khi một phần hoặc toàn bộ giá trị của một tài sản không được khấu trừ cho mục đích tính thuế. Phương pháp kế toán cho khoản chênh lệch tạm thời này phụ thuộc vào bản chất của giao dịch dẫn đến việc ghi nhận ban đầu của tài sản.

Nếu giao dịch đó ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế, doanh nghiệp ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi nhận chi phí hoặc thu nhập thuế hoãn lại phát sinh trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (xem đoạn 41).

Chênh lệch tạm thời được khấu trừ

13. *Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho tất cả các chênh lệch tạm thời được khấu trừ, khi chắc chắn trong tương lai sẽ có lợi nhuận tính thuế để sử dụng những chênh lệch tạm thời được khấu trừ này, ngoại trừ tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch.*
14. Cơ sở ghi nhận một khoản nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó sẽ được thanh toán trong tương lai thông qua việc doanh nghiệp bị mất đi lợi ích kinh tế. Khi lợi ích kinh tế bị mất đi, một phần hoặc toàn bộ giá trị của chúng có thể sẽ được giảm trừ khỏi lợi nhuận tính thuế của kỳ sau kỳ mà khoản nợ phải trả đó được ghi nhận. Trường hợp như vậy, chênh lệch tạm thời tồn tại giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả và cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả đó. Do vậy, phát sinh một tài sản thuế thu nhập hoãn lại về các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được thu hồi trong tương lai, khi phần của khoản nợ phải trả đó được phép khấu trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế.

Tương tự như vậy, nếu giá trị ghi sổ của một tài sản nhỏ hơn cơ sở tính thuế của tài sản đó thì chênh lệch làm phát sinh một tài sản thuế thu nhập hoãn lại về các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được thu hồi trong tương lai.

Ví dụ:

Một doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ phải trả 100, là chi phí phải trả về bảo hành sản phẩm. Cho mục đích tính thuế thu nhập, chi phí bảo hành sản phẩm chỉ được khấu trừ khi doanh nghiệp thanh toán nghĩa vụ bảo hành. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Cơ sở tính thuế các khoản nợ phải trả này là không (giá trị ghi sổ 100, trừ đi phần giá trị của khoản nợ phải trả 100 sẽ được khấu trừ cho mục đích tính thuế trong tương lai). Khi thanh toán nợ phải trả theo giá trị ghi sổ, doanh nghiệp sẽ được giảm lợi nhuận tính thuế trong tương lai của mình với giá trị 100 và do đó thuế thu nhập giảm 28 (28% của 100). Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 100 và cơ sở tính thuế 0, là chênh lệch tạm thời được khấu trừ 100. Vì vậy,

doanh nghiệp ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 28, với điều kiện doanh nghiệp chắc chắn sẽ có được đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai để có thể hưởng lợi từ việc giảm thuế trong tương lai.

15. Chênh lệch có thể được khấu trừ dẫn đến ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ví dụ:

Chi phí về các khoản trích trước sửa chữa lớn TSCĐ được tính trừ vào lợi nhuận kế toán, nhưng chỉ được khấu trừ vào lợi nhuận tính thuế thu nhập khi doanh nghiệp thực chi. Trường hợp này sẽ có chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của khoản chi phí phải trả với cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do doanh nghiệp sẽ được hưởng lợi ích kinh tế dưới hình thức giảm lợi nhuận tính thuế khi doanh nghiệp thực chi về sửa chữa lớn TSCĐ.

16. Việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời được khấu trừ dẫn đến sự giảm trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế trong tương lai. Doanh nghiệp sẽ chỉ được hưởng lợi ích kinh tế dưới hình thức giảm trừ các khoản nộp thuế nếu doanh nghiệp có đủ lợi nhuận tính thuế để có thể bù trừ với phần giảm trừ đó. Do vậy, một doanh nghiệp chỉ ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại khi chắc chắn có lợi nhuận tính thuế để sử dụng các chênh lệch tạm thời được khấu trừ.
17. Việc có lợi nhuận tính thuế để sử dụng các chênh lệch tạm thời được khấu trừ được coi là chắc chắn khi có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và cùng một đơn vị chịu thuế, và các chênh lệch tạm thời chịu thuế đó dự kiến sẽ được hoàn nhập:
- Trong cùng kỳ với sự hoàn nhập chênh lệch tạm thời được khấu trừ đó; hoặc
 - Trong các kỳ mà một khoản lỗ tính thuế phát sinh từ tài sản thuế thu nhập hoãn lại đó có thể được khấu trừ chuyển sang các kỳ sau.

Trong tình huống như vậy, tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong kỳ sẽ phát sinh các chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

18. Khi không có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và cùng đơn vị chịu thuế, thì tài sản thuế thu nhập hoãn lại chỉ được ghi nhận trong phạm vi:
- Doanh nghiệp có đủ lợi nhuận chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và đơn vị chịu thuế trong cùng kỳ phát sinh việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời được khấu trừ (hoặc trong các kỳ mà một khoản lỗ tính thuế phát sinh từ tài sản thuế thu nhập hoãn lại đó có thể được khấu trừ chuyển sang năm sau). Khi đánh giá lợi nhuận chịu thuế trong tương lai, doanh nghiệp không tính đến các giá trị chịu thuế phát sinh từ các chênh lệch tạm thời được khấu trừ dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai, vì tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các chênh lệch tạm thời được khấu trừ này cũng sẽ đòi hỏi lợi nhuận chịu thuế để được sử dụng; hoặc
 - Vận dụng hợp lý các quy định về thuế để tạo ra lợi nhuận tính thuế của những kỳ thích hợp.
19. Vận dụng hợp lý các quy định về thuế là biện pháp mà doanh nghiệp có thể thực hiện để tạo ra hoặc tăng mức thu nhập tính thuế trong một kỳ cụ thể trước khi hết hạn chuyển một khoản lỗ hay một khoản ưu đãi thuế. Ví dụ lợi nhuận tính thuế có thể được tạo ra hoặc tăng lên bởi:
- Tạm hoãn khoản bồi thường để không giảm trừ vào lợi nhuận tính thuế;
 - Bán hoặc cho thuê lại các tài sản đã tăng giá nhưng cơ sở tính thuế không điều chỉnh theo sự tăng giá đó; và
 - Bán các tài sản tạo ra thu nhập không chịu thuế như bán trái phiếu chính phủ để mua khoản đầu tư khác tạo ra thu nhập tính thuế.

Khi vận dụng các quy định về thuế có thể tạo ra khả năng chuyển lợi nhuận tính thuế từ kỳ sau lên kỳ trước, việc sử dụng một khoản lỗ hay một khoản ưu đãi thuế được khấu trừ chuyển sang vẫn phụ thuộc vào sự có được lợi nhuận tính thuế trong tương lai được tạo ra từ các nguồn khác chứ không phải là từ các chênh lệch tạm thời phát sinh trong tương lai.

20. Khi doanh nghiệp liên tiếp thua lỗ thì doanh nghiệp phải xem xét các quy định trong đoạn 22 và 23.

Các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng

21. *Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho giá trị được khấu trừ chuyển sang các kỳ sau của các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trong phạm vi chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai để sử dụng các khoản lỗ tính thuế và các ưu đãi thuế chưa sử dụng đó.*
22. Điều kiện ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giá trị được khấu trừ chuyển sang của các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng cũng giống với điều kiện ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ. Tuy nhiên, sự tồn tại của các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng là bằng chứng rõ ràng về việc doanh nghiệp có thể không có lợi nhuận tính thuế trong tương lai. Khi doanh nghiệp liên tiếp thua lỗ thì doanh nghiệp chỉ ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế hay các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trong phạm vi doanh nghiệp có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế hoặc có bằng chứng thuyết phục khác về việc sẽ có lợi nhuận tính thuế để doanh nghiệp có thể sử dụng được các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng đó. Trường hợp này yêu cầu là phải trình bày giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại và các bằng chứng ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại (xem đoạn 59).
23. Để đánh giá khả năng chắc chắn sẽ có lợi nhuận tính thuế để có thể sử dụng được các khoản lỗ tính thuế được khấu trừ chuyển sang năm sau và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng, doanh nghiệp cần cân nhắc các điều kiện sau:
- Doanh nghiệp có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế liên quan đến cùng cơ quan thuế và cùng đơn vị chịu thuế mà các chênh lệch này sẽ làm phát sinh các khoản phải chịu thuế để có thể sử dụng được các khoản lỗ tính thuế hoặc các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trước khi các khoản này hết hạn sử dụng;
 - Doanh nghiệp có lợi nhuận tính thuế trước khi hết hạn sử dụng các khoản chuyển lỗ và các khoản ưu đãi thuế chưa được sử dụng;
 - Nguyên nhân dẫn đến các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng có tiếp tục xảy ra hay không; và
 - Các quy định về thuế (xem đoạn 19) có cho phép doanh nghiệp tạo ra lợi nhuận tính thuế trong kỳ có thể sử dụng được các khoản lỗ tính thuế hay các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng.

Nếu không chắc chắn có lợi nhuận tính thuế để sử dụng các khoản lỗ chịu thuế và các khoản ưu đãi thuế, thì tài sản thuế thu nhập hoãn lại không được ghi nhận.

Đánh giá lại tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận

24. Tại các ngày kết thúc niên độ kế toán, doanh nghiệp phải đánh giá các tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận. Doanh nghiệp cần ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trước đó chưa được ghi nhận khi việc có được lợi nhuận tính thuế trong tương lai để cho phép tài sản thuế hoãn lại được thu hồi trở nên chắc chắn. Ví dụ, việc cải thiện điều kiện kinh doanh làm cho yếu tố chắc chắn trở nên rõ ràng hơn là doanh nghiệp sẽ tạo ra đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai, thỏa mãn các quy định trong đoạn 13 hoặc 21.

Khoản đầu tư vào công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh

25. *Một doanh nghiệp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả cho tất cả các chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh, trừ khi đáp ứng được cả 2 điều kiện sau:*
- Công ty mẹ, nhà đầu tư hoặc bên liên doanh có khả năng kiểm soát thời gian hoàn nhập khoản chênh lệch tạm thời;*

b) Chắc chắn khoản chênh lệch tạm thời sẽ không được hoàn nhập trong tương lai có thể dự đoán được.

26. Khi một công ty mẹ kiểm soát được chính sách chia cổ tức của công ty con, công ty mẹ có thể kiểm soát thời gian hoàn nhập các chênh lệch tạm thời gắn liền với khoản đầu tư đó (bao gồm các chênh lệch tạm thời phát sinh không chỉ từ lợi nhuận chưa phân phối mà còn từ các chênh lệch chuyển đổi ngoại tệ). Hơn nữa, thường không thể xác định được giá trị khoản thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ phải trả khi chênh lệch tạm thời hoàn nhập. Khi công ty mẹ xác định lợi nhuận của công ty con sẽ không được phân phối trong tương lai có thể dự đoán được, thì công ty mẹ không ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Đối với khoản đầu tư vào các chi nhánh, quá trình xem xét cũng diễn ra tương tự.

27. Doanh nghiệp ghi nhận theo đơn vị tiền tệ chính thức trong ghi chép kế toán cho các khoản mục tài sản và nợ phải trả phi tiền tệ của hoạt động ở nước ngoài mà hoạt động này là một phần không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp (xem Chuẩn mực kế toán số 10 “ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái”).

Khi lợi nhuận tính thuế hay lỗ tính thuế và cơ sở tính thuế thu nhập của khoản mục tài sản và nợ phải trả phi tiền tệ của hoạt động ở nước ngoài được xác định bằng ngoại tệ, thì các thay đổi tỷ giá hối đoái cũng làm phát sinh các chênh lệch tạm thời. Chênh lệch tạm thời này liên quan đến tài sản và nợ phải trả của hoạt động ở nước ngoài chứ không liên quan tới khoản đầu tư của doanh nghiệp báo cáo nên doanh nghiệp báo cáo ghi nhận nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại (nếu thỏa mãn điều kiện ở đoạn 13) phát sinh. Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (xem đoạn 40).

28. Nhà đầu tư của công ty liên kết nếu không có quyền kiểm soát thì không quyết định được chính sách chia cổ tức của công ty liên kết đó. Khi không có thỏa thuận là lợi nhuận của công ty liên kết sẽ không được phân phối trong tương lai có thể dự đoán được, thì nhà đầu tư phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với khoản đầu tư của nhà đầu tư vào công ty liên kết. Trong một số trường hợp, nhà đầu tư có thể không xác định được số thuế sẽ phải trả nếu thu hồi giá vốn của khoản đầu tư vào công ty liên kết, nhưng có thể xác định được là nó sẽ bằng hoặc vượt mức tối thiểu. Trường hợp này, thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định theo mức tối thiểu đó.

29. Các bên liên doanh thường thỏa thuận về việc phân chia lợi nhuận và xác định việc quyết định phân chia này cần có sự đồng ý của tất cả các bên liên doanh hay chỉ cần sự đồng ý của đa số bên liên doanh. Khi một bên liên doanh có thể kiểm soát việc phân chia lợi nhuận và chắc chắn rằng lợi nhuận sẽ không được phân chia trong tương lai có thể dự đoán được thì thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được ghi nhận.

30. Doanh nghiệp cần phải ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại cho tất cả các chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ các khoản đầu tư vào các công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh khi chắc chắn là:

- a) **Chênh lệch tạm thời sẽ hoàn nhập trong tương lai có thể dự đoán được;** và
- b) **Có lợi nhuận chịu thuế để sử dụng được khoản chênh lệch tạm thời đó.**

31. Để xác định có nên ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại cho các chênh lệch tạm thời được khấu trừ gắn liền với các khoản đầu tư vào các công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và các khoản vốn góp liên doanh hay không, doanh nghiệp cần xem xét quy định ở các đoạn từ 17 đến 20.

Xác định giá trị

32. **Thuế thu nhập hiện hành phải nộp (hoặc tài sản thuế thu nhập hiện hành) cho năm hiện hành và các năm trước được xác định bằng giá trị dự kiến phải nộp cho (hoặc thu hồi từ) cơ quan thuế, sử dụng các mức thuế suất (và các luật thuế) có hiệu lực tại ngày kết thúc niên độ kế toán.**

33. **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cần được xác định theo thuế suất dự tính sẽ áp dụng cho năm tài sản được thu hồi hay nợ phải trả được thanh toán, dựa trên các mức thuế suất (và các luật thuế) có hiệu lực tại ngày kết thúc niên độ kế toán.**
34. Tài sản thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại cũng như thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại phải trả thường được tính theo thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp đã ban hành.
35. **Việc xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải phản ánh các ảnh hưởng về thuế theo đúng cách thức thu hồi hoặc thanh toán giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản và nợ phải trả mà doanh nghiệp dự kiến tại ngày kết thúc niên độ kế toán.**
36. **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu.**
37. Để có thể xác định một cách tin cậy tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải nộp trên cơ sở chiết khấu, cần phải có biểu chi tiết về thời gian hoàn nhập của từng khoản chênh lệch tạm thời. Trong nhiều trường hợp, việc có được biểu chi tiết như vậy là không thực tế hoặc rất phức tạp. Vì vậy, việc đòi hỏi bắt buộc phải chiết khấu các tài sản thuế hoãn lại và thuế hoãn lại phải trả là không phù hợp. Nếu cho phép mà không đòi hỏi bắt buộc phải chiết khấu sẽ dẫn đến tài sản thuế hoãn lại và thuế hoãn lại phải trả không được áp dụng nhất quán giữa các doanh nghiệp. Vì vậy, chuẩn mực này không đòi hỏi bắt buộc và cũng không cho phép chiết khấu tài sản thuế hoãn lại và thuế hoãn lại phải trả.
38. **Giá trị ghi sổ của tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải được xem xét lại vào ngày kết thúc niên độ kế toán. Doanh nghiệp phải giảm giá trị ghi sổ của tài sản thuế thu nhập hoãn lại đến mức đảm bảo chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế cho phép lợi ích của một phần hoặc toàn bộ tài sản thuế thu nhập hoãn lại được sử dụng. Các khoản ghi giảm này cần phải hoàn nhập khi xác định chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế.**

Ghi nhận thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại

39. Kế toán đối với ảnh hưởng về thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại của một giao dịch hay sự kiện khác được ghi nhận nhất quán với việc ghi nhận cho chính giao dịch hay sự kiện đó theo quy định tại các đoạn từ 40 đến 47.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

40. **Thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là thu nhập hay chi phí để tính lãi, lỗ của kỳ phát sinh, ngoại trừ trường hợp thuế thu nhập phát sinh từ một giao dịch hoặc sự kiện được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong cùng kỳ hay một kỳ khác (xem các đoạn từ 43 đến 47).**
41. Phần lớn tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh khi một khoản thu nhập hoặc chi phí được tính vào lợi nhuận kế toán của một kỳ, nhưng được tính vào lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế) của một kỳ khác. Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, như:
- a) Doanh thu chênh lệch tỷ giá đánh giá lại cuối năm tài chính được tính vào lợi nhuận kế toán theo quy định ở Chuẩn mực kế toán số 10 “ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái”, nhưng chỉ được đưa vào lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế) trên cơ sở thực tế phát sinh; và

- b) Chi phí công cụ, dụng cụ được tính vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho” nhưng phải được phân bổ dần để khấu trừ cho mục đích tính thuế.
42. Giá trị ghi sổ của tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả có thể thay đổi thậm chí cả khi không có sự thay đổi giá trị của các chênh lệch tạm thời có liên quan, như:
- Khi có thay đổi về thuế suất hoặc Luật thuế thu nhập doanh nghiệp;
 - Khi đánh giá lại khả năng thu hồi của tài sản thuế thu nhập hoãn lại; hoặc
 - Khi thay đổi cách thức thu hồi giá trị tài sản.

Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, ngoại trừ phạm vi liên quan đến các khoản mục trước đây đã được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu (xem đoạn 45).

Các khoản mục ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu

43. ***Thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại phải được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu nếu khoản thuế đó có liên quan đến các khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu trong cùng kỳ hay kỳ khác.***
44. Chuẩn mực kế toán Việt Nam yêu cầu hoặc cho phép một số khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu, như:
- Điều chỉnh số dư đầu kỳ của lợi nhuận giữ lại do có thay đổi về chính sách kế toán, mà việc thay đổi này được áp dụng hồi tố hoặc phải sửa do có lỗi cơ bản (xem Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”);
 - Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài (xem Chuẩn mực kế toán số 10 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái”).
45. Trường hợp ngoại lệ, có thể khó xác định giá trị thuế thu nhập hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến các khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu.

Ví dụ:

- Thay đổi về thuế suất hay các quy định về thuế làm ảnh hưởng đến tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả có liên quan (một phần hay toàn bộ) tới một khoản mục trước đây đã được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu; hoặc
- Doanh nghiệp đã xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải được ghi nhận hoặc không được tiếp tục ghi nhận toàn bộ giá trị, và tài sản thuế thu nhập hoãn lại đó liên quan (một phần hay toàn bộ) tới một khoản mục trước đây đã được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu.

Trường hợp này thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hiện hành liên quan đến các khoản mục được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu sẽ được tính dựa trên sự phân bổ hợp lý của thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hiện hành của doanh nghiệp trong khuôn khổ quy định về thuế liên quan, hoặc theo phương pháp khác nhằm đạt được sự phân bổ phù hợp hơn tùy từng trường hợp cụ thể.

46. Khi một tài sản được đánh giá lại cho mục đích thuế và việc đánh giá lại đó liên quan đến việc đánh giá lại cho mục đích kế toán (nếu có theo quy định của pháp luật) ở một kỳ trước, hoặc dự kiến sẽ thực hiện ở một kỳ sau này, ảnh hưởng đến thuế của cả việc đánh giá lại và điều chỉnh cơ sở tính thuế được ghi vào vốn chủ sở hữu trong kỳ thực hiện việc đánh giá lại. Tuy nhiên, nếu việc đánh giá lại cho mục đích thuế không liên quan đến việc đánh giá lại cho mục đích kế toán được thực hiện ở một kỳ trước đó hoặc ở kỳ sau này, ảnh hưởng thuế của việc điều chỉnh cơ sở tính thuế sẽ được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

47. Khi doanh nghiệp thanh toán cho tổ chức, cá nhân người nước ngoài kinh doanh không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập cho cơ quan thuế thay cho tổ chức, cá nhân này. Theo quy định hiện hành, khoản nộp thuế trên thu nhập này được gọi là thuế khấu trừ tại nguồn. Khoản phải nộp hay đã nộp này được ghi thẳng vào vốn chủ sở hữu như một phần của cổ tức, hay lợi nhuận.

Trình bày

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả

48. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được trình bày tách biệt với các tài sản và nợ phải trả khác trong Bảng cân đối kế toán. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được phân biệt với các tài sản thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hiện hành phải nộp.
49. Khi doanh nghiệp phân loại thành tài sản ngắn hạn, nợ phải trả ngắn hạn và các tài sản và nợ phải trả dài hạn trên báo cáo tài chính, thì không được phân loại các tài sản thuế thu nhập hoãn lại (nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả) thuộc các khoản mục phản ánh về tài sản ngắn hạn (hoặc nợ phải trả ngắn hạn).

Bù trừ

50. Doanh nghiệp chỉ được bù trừ các tài sản thuế thu nhập hiện hành và nợ phải trả thuế thu nhập hiện hành khi doanh nghiệp:
- Có quyền hợp pháp để bù trừ các khoản đã được ghi nhận, và
 - Dự định thanh toán trên cơ sở thuần hoặc sẽ thu hồi tài sản đồng thời với thanh toán nợ phải trả.
51. Doanh nghiệp chỉ được bù trừ các tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi:
- Doanh nghiệp có quyền hợp pháp được bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hiện hành với thuế thu nhập hiện hành phải nộp; và
 - Các tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan tới thuế thu nhập doanh nghiệp được quản lý bởi cùng một cơ quan thuế đối với:
 - Cùng một đơn vị chịu thuế; hoặc
 - Các đơn vị chịu thuế khác nhau có dự định thanh toán thuế thu nhập hiện hành phải trả và tài sản thuế thu nhập hiện hành trên cơ sở thuần hoặc thu hồi tài sản đồng thời với việc thanh toán nợ phải trả trong từng kỳ tương lai khi các khoản trọng yếu của thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại được thanh toán hoặc thu hồi.
52. Để tránh phải hoàn nhập từng khoản chênh lệch tạm thời, Chuẩn mực này cho phép doanh nghiệp được bù trừ tài sản thuế thu nhập hoãn lại với thuế thu nhập hoãn lại phải trả của cùng đơn vị chịu thuế khi chúng liên quan tới thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tại cùng một cơ quan thuế và doanh nghiệp có quyền hợp pháp để bù trừ tài sản thuế thu nhập hiện hành với thuế thu nhập hiện hành phải nộp.
53. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp được quyền bù trừ trên cơ sở thuần chỉ cho một số năm nhất định. Trường hợp này, doanh nghiệp phải trình bày biểu thời gian bù trừ chi tiết để xem xét liệu thuế thu nhập hoãn lại phải trả có làm tăng các khoản thanh toán thuế trong cùng một kỳ mà một tài sản thuế thu nhập hoãn lại của một đơn vị chịu thuế khác sẽ làm giảm các khoản thanh toán của đơn vị chịu thuế thứ hai.

Chi phí thuế

Chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập liên quan đến lãi hoặc lỗ từ các hoạt động kinh doanh thông thường

54. Chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập liên quan đến lãi hoặc lỗ từ các hoạt động kinh doanh thông thường phải được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Chênh lệch tỷ giá từ thuế thu nhập hoãn lại phải trả ở nước ngoài hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại ở nước ngoài

55. Chuẩn mực kế toán số 10 “ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” quy định một số khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phải được hạch toán vào thu nhập hoặc chi phí nhưng không quy định cụ thể về trình bày các khoản chênh lệch này trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Do đó, chênh lệch tỷ giá từ thuế thu nhập hoãn lại phải trả ở nước ngoài hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại ở nước ngoài được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và các chênh lệch này có thể được phân loại là chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hoãn lại nếu việc trình bày này được coi là dễ hiểu cho người sử dụng báo cáo tài chính.

Thuyết minh

56. Các thành phần chủ yếu của chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập doanh nghiệp phải được trình bày riêng biệt.

57. Các thành phần chủ yếu của chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập gồm:

- a) Chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hiện hành;
- b) Các điều chỉnh trong năm cho thuế thu nhập hiện hành của các năm trước;
- c) Khoản chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến việc hình thành và hoàn nhập các chênh lệch tạm thời;
- d) Khoản chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến việc thay đổi thuế suất hoặc qui định các loại thuế mới;
- e) Khoản lợi ích phát sinh từ một khoản lỗ tính thuế chưa được ghi nhận trước đây, một khoản ưu đãi thuế hoặc chênh lệch tạm thời của các năm trước được dùng để giảm chi phí thuế thu nhập hiện hành;
- f) Khoản lợi ích từ lỗ tính thuế chưa được ghi nhận trước đây, từ các ưu đãi thuế hoặc chênh lệch tạm thời của các năm trước được dùng để giảm chi phí thuế thu nhập hoãn lại;
- g) Chi phí thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc ghi giảm, hay hoàn nhập của khoản ghi giảm năm trước, của tài sản thuế thu nhập hoãn lại được đề cập ở đoạn 38.

58. Các mục sau đây cần được giải trình riêng rẽ

- a) **Tổng số thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến các khoản mục được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu;**
- b) **Giải thích mối quan hệ giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế và lợi nhuận kế toán theo một hoặc cả hai hình thức sau:**
 - (i) **Đối chiếu bằng số giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế và tích số của lợi nhuận kế toán nhân (x) với mức thuế suất áp dụng và cơ sở tính mức thuế suất áp dụng đó; hoặc**
 - (ii) **Đối chiếu bằng số giữa thuế suất hiệu quả bình quân, mức thuế suất áp dụng và cơ sở tính mức thuế suất áp dụng.**
- c) **Giải thích thay đổi về các mức thuế suất áp dụng so sánh với niên độ kế toán trước;**
- d) **Giá trị (ngày đáo hạn, nếu có) của các chênh lệch tạm thời được khấu trừ, lỗ tính thuế chưa sử dụng và các ưu đãi thuế chưa sử dụng mà chưa tài sản thuế thu nhập hoãn lại nào được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán;**
- e) **Chênh lệch tạm thời, mỗi loại lỗ tính thuế chưa sử dụng cũng như các ưu đãi thuế chưa sử dụng;**
- f) **Giá trị của tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán của từng năm sử dụng;**

- g) **Giá trị thu nhập hoặc chi phí thuế hoãn lại được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, nếu điều này không được phản ánh rõ từ các thay đổi của các giá trị được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán; và**
- h) **Đối với các trường hợp ngừng hoạt động, chi phí thuế liên quan tới:**
- i) **Lãi hoặc lỗ do ngừng hoạt động; và**
- ii) **Lãi hoặc lỗ trong năm của các trường hợp ngừng hoạt động, cùng với các giá trị tương ứng của mỗi năm trước được trình bày.**
59. **Một doanh nghiệp phải trình bày giá trị của tài sản thuế thu nhập hoãn lại và bằng chứng cho việc ghi nhận, khi:**
- a) **Việc sử dụng tài sản thuế thu nhập hoãn lại phụ thuộc vào lợi nhuận tính thuế trong tương lai vượt quá mức lợi nhuận phát sinh từ việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời chịu thuế hiện tại; và**
- b) **Doanh nghiệp chịu lỗ trong năm hiện hành hoặc năm trước do qui định pháp lý về thuế mà tài sản thuế hoãn lại có liên quan.**
60. Nội dung giải trình theo quy định tại đoạn 58 (c) cho phép người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được liệu mối quan hệ giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế và lợi nhuận kế toán là bình thường hay bất thường và hiểu được các yếu tố quan trọng có thể ảnh hưởng đến mối quan hệ này trong tương lai. Mối quan hệ giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế và lợi nhuận kế toán có thể bị ảnh hưởng bởi các nhân tố như thu nhập được miễn thuế, chi phí không được khấu trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế), ảnh hưởng của lỗ tính thuế và thuế suất ngoài nước.
61. Khi trình bày mối quan hệ giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế và lợi nhuận kế toán theo thuế suất hiện hành sẽ cung cấp thông tin tốt nhất cho người sử dụng báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
62. Mức thuế suất hiệu quả bình quân là lợi nhuận kế toán chia cho chi phí (hoặc thu nhập) thuế.
63. Thường là không thực tế khi tính thuế thu nhập hoãn lại phải trả chưa được ghi nhận phát sinh từ khoản đầu tư vào các công ty con, chi nhánh, công ty liên kết và góp vốn vào các liên doanh. Chuẩn mực này quy định doanh nghiệp cần phải trình bày tổng số các chênh lệch tạm thời nhưng không phải trình bày thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Doanh nghiệp được khuyến khích trình bày giá trị các khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả chưa được ghi nhận để giúp những người sử dụng báo cáo tài chính có thể thấy được các thông tin trên là hữu ích.
64. Nếu các thay đổi về thuế suất hoặc luật thuế được ban hành sau ngày kết thúc niên độ kế toán, doanh nghiệp có thể trình bày bất kỳ ảnh hưởng quan trọng nào của các thay đổi này đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả và thuế thu nhập hiện hành của doanh nghiệp (xem Chuẩn mực kế toán số 23 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm”)./.

□ □ □

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 22

TRÌNH BÀY BỔ SUNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC NGÂN HÀNG VÀ TỔ CHỨC TÀI
CHÍNH TƯƠNG TỰ

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC
ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn việc trình bày bổ sung các thông tin cần thiết trong báo cáo tài chính của các Ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho các Ngân hàng và Tổ chức tài chính tương tự (sau đây gọi chung là Ngân hàng) bao gồm các ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tín dụng phi ngân hàng, các tổ chức tài chính tương tự có hoạt động chính là nhận tiền gửi, đi vay với mục đích để cho vay và đầu tư trong phạm vi hoạt động của ngân hàng theo quy định của Luật các Tổ chức tín dụng và các văn bản pháp luật khác về hoạt động ngân hàng.
03. Chuẩn mực này hướng dẫn việc trình bày những thông tin cần thiết trong báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất của các Ngân hàng. Bên cạnh đó cũng khuyến khích việc trình bày trên thuyết minh báo cáo tài chính những thông tin về kiểm soát khả năng thanh toán và kiểm soát rủi ro của các Ngân hàng. Đối với những tập đoàn có hoạt động ngân hàng thì chuẩn mực này được áp dụng cho các hoạt động đó trên cơ sở hợp nhất.
04. Chuẩn mực này bổ sung cho các chuẩn mực kế toán khác áp dụng cho các Ngân hàng trừ khi chuẩn mực kế toán và các quy định khác có điều khoản ngoại trừ.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Chính sách kế toán

05. Để phù hợp với quy định của Chuẩn mực số 21 "Trình bày báo cáo tài chính" và để giúp người sử dụng hiểu được cơ sở lập báo cáo tài chính của Ngân hàng, các chính sách kế toán liên quan đến các khoản mục sau đây phải được trình bày:
 - a) Ghi nhận các loại thu nhập chủ yếu (xem đoạn 07 và đoạn 08);
 - b) Định giá chứng khoán đầu tư và chứng khoán kinh doanh;
 - c) Phân biệt các giao dịch, sự kiện khác dẫn đến việc ghi nhận tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán và những giao dịch, sự kiện chỉ làm tăng nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết (xem đoạn 20, 21, 22);
 - d) Cơ sở xác định tổn thất các khoản cho vay và ứng trước và cơ sở xoá sổ các khoản cho vay và ứng trước không có khả năng thu hồi (xem các đoạn từ 36 đến 40);
 - e) Cơ sở xác định chi phí phát sinh từ các rủi ro chung trong hoạt động kinh doanh của Ngân hàng và phương pháp hạch toán đối với các chi phí đó (xem đoạn 41, 42, 43).

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

06. **Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Ngân hàng phải trình bày các khoản thu nhập và chi phí theo bản chất của chúng và phải trình bày giá trị các loại thu nhập và chi phí chủ yếu.**
07. **Ngoài các yêu cầu của chuẩn mực kế toán khác, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hay Bản thuyết minh báo cáo tài chính của Ngân hàng phải trình bày tối thiểu các khoản mục thu nhập, chi phí sau đây:**
 - **Thu nhập lãi và các khoản thu nhập tương tự;**
 - **Chi phí lãi và các chi phí tương tự;**
 - **Lãi được chia từ góp vốn và mua cổ phần;**
 - **Thu phí hoạt động dịch vụ;**
 - **Phí và chi phí hoa hồng;**
 - **Lãi hoặc lỗ thuần từ kinh doanh chứng khoán kinh doanh;**
 - **Lãi hoặc lỗ thuần từ kinh doanh chứng khoán đầu tư;**
 - **Lãi hoặc lỗ thuần hoạt động kinh doanh ngoại hối;**
 - **Thu nhập từ hoạt động khác;**
 - **Tổn thất khoản cho vay và ứng trước;**
 - **Chi phí quản lý; và**
 - **Chi phí hoạt động khác.**

08. Các loại thu nhập chủ yếu phát sinh từ hoạt động của Ngân hàng bao gồm: Thu nhập lãi, thu phí dịch vụ, hoa hồng và các kết quả kinh doanh khác. Mỗi loại thu nhập được trình bày theo các chỉ tiêu riêng biệt để giúp người sử dụng có thể đánh giá được tình hình hoạt động của Ngân hàng. Việc trình bày như vậy để bổ sung thêm thông tin về các nguồn thu nhập theo yêu cầu của Chuẩn mực số 28 "Báo cáo bộ phận".
09. Các loại chi phí chủ yếu phát sinh từ hoạt động của Ngân hàng bao gồm: Chi phí lãi, chi phí hoa hồng, chi phí dự phòng rủi ro tổn thất các khoản cho vay và ứng trước, chi phí dự phòng giảm giá các khoản đầu tư và chi phí quản lý. Mỗi loại chi phí được trình bày theo chỉ tiêu riêng giúp người sử dụng đánh giá được tình hình hoạt động của Ngân hàng.
10. Các khoản mục thu nhập và chi phí không được bù trừ, ngoại trừ trường hợp những khoản mục liên quan đến tài sản và nợ phải trả, tài sản để đảm bảo rủi ro được bù trừ theo quy định tại đoạn 19.
11. Sự bù trừ trong trường hợp không liên quan đến các hợp đồng tự bảo hiểm, tài sản và nợ phải trả được bù trừ theo quy định tại đoạn 19 sẽ gây khó khăn cho người sử dụng trong việc đánh giá hoạt động của Ngân hàng, ngược lại nó sẽ giúp phân tích được cách phân loại các tài sản chi tiết.
12. Lãi và lỗ phát sinh từ mỗi giao dịch dưới đây được báo cáo trên cơ sở thuần:
 a) Thanh lý chứng khoán kinh doanh;
 b) Thanh lý chứng khoán đầu tư;
 c) Hoạt động kinh doanh ngoại hối.
13. Thu nhập lãi và chi phí lãi được trình bày riêng rẽ nhằm cung cấp thông tin để hiểu hơn về các yếu tố cấu thành lãi thuần và lý do của sự thay đổi lãi thuần.
14. Lãi thuần là chênh lệch của lãi suất và giá trị khoản đi vay và cho vay. Lãi thuần rất hữu ích nếu Ban Lãnh đạo diễn giải lãi suất trung bình, giá trị trung bình của tài sản sinh lời và giá trị trung bình của các khoản nợ phát sinh trong kỳ. Trường hợp được Nhà nước trợ giúp về lãi suất thì báo cáo tài chính phải trình bày quy mô của các khoản tín dụng ưu đãi này và ảnh hưởng của chúng đến lãi thuần.

Bảng cân đối kế toán

15. Trong Bảng cân đối kế toán, Ngân hàng phải trình bày các nhóm tài sản và nợ phải trả theo bản chất và sắp xếp theo thứ tự phản ánh tính thanh khoản giảm dần của chúng.
16. Ngoài các yêu cầu của chuẩn mực kế toán khác, Bảng cân đối kế toán hoặc Bản thuyết minh báo cáo tài chính của Ngân hàng phải trình bày tối thiểu các khoản mục tài sản và nợ phải trả sau đây:
- Khoản mục tài sản:**
- Tiền mặt, vàng bạc, đá quý;
 - Tiền gửi tại Ngân hàng Nhà nước;
 - Tín phiếu Kho bạc và các chứng chỉ có giá khác dùng tái chiết khấu với Ngân hàng Nhà nước;
 - Trái phiếu Chính phủ và các chứng khoán khác được nắm giữ với mục đích thương mại;
 - Tiền gửi tại các Ngân hàng khác, cho vay và ứng trước cho các tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính tương tự khác;
 - Tiền gửi khác trên thị trường tiền tệ;
 - Cho vay và ứng trước cho khách hàng;
 - Chứng khoán đầu tư;
 - Góp vốn đầu tư.
- Khoản mục nợ phải trả:**
- Tiền gửi của các ngân hàng và các tổ chức tương tự khác;
 - Tiền gửi từ thị trường tiền tệ;

- **Tiền gửi của khách hàng;**
- **Chúng chỉ tiền gửi;**
- **Thương phiếu, hối phiếu và các chứng chỉ nhận nợ;**
- **Các khoản đi vay khác.**

17. Cách phân loại tài sản và nợ phải trả hữu ích nhất của Ngân hàng là phân loại chúng theo bản chất và sắp xếp theo tính thanh khoản tương ứng với kỳ đáo hạn của chúng. Các khoản mục tài sản, nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn không được trình bày riêng biệt vì phần lớn tài sản và nợ phải trả của Ngân hàng có thể được thực hiện hoặc thanh toán trong tương lai gần.

18. Sự phân biệt giữa số dư tiền gửi của ngân hàng tại các Ngân hàng khác và tại các đơn vị khác trên thị trường tiền tệ với tiền gửi của khách hàng là thông tin thiết thực vì cho biết mối liên hệ, sự độc lập của Ngân hàng với các Ngân hàng khác cũng như với thị trường tiền tệ. Do vậy các Ngân hàng phải trình bày tách biệt các khoản:

- a) Số dư tiền gửi tại Ngân hàng Nhà nước;
- b) Các khoản tiền gửi tại các Ngân hàng khác;
- c) Các khoản tiền gửi tại các nơi khác trên thị trường tiền tệ;
- d) Các khoản tiền gửi của các Ngân hàng khác;
- e) Các khoản tiền gửi của các đối tượng khác trên thị trường tiền tệ.

19. **Ngân hàng không được bù trừ bất kỳ khoản mục tài sản và nợ phải trả với các khoản mục tài sản và nợ phải trả khác trong Bảng cân đối kế toán, trừ trường hợp pháp luật quy định cho phép bù trừ và việc bù trừ thể hiện dự kiến điều chuyển thanh lý hoặc quyết toán khoản tài sản và nợ phải trả.**

Nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và cam kết trình bày ngoài Bảng cân đối kế toán

20. **Ngân hàng phải trình bày các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết sau:**
- a) **Nội dung và giá trị của các cam kết cho vay không thể huỷ ngang (Trường hợp huỷ ngang các cam kết không thể huỷ ngang thì phải chịu phạt)**
 - b) **Nội dung và giá trị của các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết được trình bày ngoài Bảng cân đối kế toán bao gồm các khoản liên quan đến:**
 - i) **Các khoản tín dụng gián tiếp, như: Các khoản bảo lãnh nợ, bảo lãnh thanh toán và thư tín dụng dự phòng có vai trò như là các khoản bảo lãnh tài chính cho các khoản vay và chứng khoán;**
 - ii) **Các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế, như: Bảo lãnh thực hiện hợp đồng, bảo lãnh dự thầu, các khoản đảm bảo khác và thư tín dụng dự phòng liên quan đến các nghiệp vụ đặc biệt;**
 - iii) **Các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn ngắn hạn phát sinh từ việc giao nhận hàng hoá, như: Thư tín dụng, chứng từ có sử dụng hàng hoá giao nhận làm tài sản đảm bảo;**
 - iv) **Các cam kết khác và cam kết bảo lãnh phát hành chứng từ có giá khác.**

21. Nhiều Ngân hàng cũng thực hiện các giao dịch không được ghi nhận là tài sản hay nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán nhưng chúng làm phát sinh các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết. Những khoản mục này thường có vai trò quan trọng trong hoạt động kinh doanh và có mối liên quan chặt chẽ với mức độ rủi ro của các Ngân hàng. Những khoản mục này có thể làm tăng, giảm các khoản rủi ro khác, (Như: Nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro về tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán).

22. Người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính của Ngân hàng cần phải biết về các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn và các cam kết không huỷ ngang của Ngân hàng để đánh giá tính thanh khoản, khả năng trả nợ và khả năng cố hữu của các khoản lỗ tiềm tàng.

Kỳ hạn của tài sản và nợ phải trả

23. **Ngân hàng phải phân tích các khoản mục tài sản và nợ phải trả theo các nhóm có kỳ hạn phù hợp dựa trên thời gian còn lại tính từ ngày khoá sổ lập Báo cáo tài chính đến ngày đáo hạn theo điều khoản hợp đồng.**

24. Sự phù hợp và sự không phù hợp có kiểm soát về kỳ hạn và lãi suất giữa tài sản và nợ phải trả có ý nghĩa quan trọng trong quản lý của Ngân hàng. Trong thực tế rất hiếm Ngân hàng tạo được sự phù hợp hoàn hảo, bởi vì các giao dịch thường có kỳ hạn không chắc chắn và thuộc rất nhiều loại hình nghiệp vụ khác nhau trong hoạt động kinh doanh. Tình trạng không phù hợp có thể làm tăng khả năng sinh lời nhưng cũng có thể làm tăng rủi ro tổn thất.

25. Kỳ hạn của tài sản và nợ phải trả và khả năng thay thế các khoản nợ chịu lãi khi đến hạn thanh toán với một mức phí có thể chấp nhận được là yếu tố quan trọng trong việc đánh giá tính thanh khoản và mức độ rủi ro khi có thay đổi lãi suất và tỷ giá hối đoái của Ngân hàng. Để cung cấp thông tin thích hợp cho việc đánh giá tính thanh khoản thì tối thiểu Ngân hàng phải phân tích được tài sản và nợ phải trả theo các nhóm kỳ hạn thích hợp.

26. Việc phân nhóm theo kỳ hạn các tài sản và nợ phải trả cụ thể rất khác nhau giữa các Ngân hàng và tùy thuộc vào loại tài sản và nợ phải trả, như một số kỳ hạn thường được sử dụng sau:

- (a) Dưới 1 tháng;
- (b) Từ 1 tháng đến 3 tháng;
- (c) Từ trên 3 tháng đến 1 năm;
- (d) Từ trên 1 năm đến 3 năm;
- (e) Từ trên 3 năm đến 5 năm; và
- (f) Từ trên 5 năm trở lên.

Thông thường những kỳ hạn này được kết hợp với nhau, ví dụ: Trường hợp cho vay và ứng trước có thể được phân ra kỳ hạn dưới 1 năm và trên 1 năm. Nếu việc hoàn trả kéo dài trong nhiều kỳ, thì mỗi lần thanh toán được phân bổ theo kỳ hạn được thoả thuận trong hợp đồng tín dụng hoặc được dự kiến thanh toán hoặc trả nợ.

27. Kỳ hạn áp dụng cho việc phân loại kỳ hạn tài sản và nợ phải trả đòi hỏi phải nhất quán với nhau. Điều này chỉ ra một cách rõ ràng mức độ phù hợp về kỳ hạn của tài sản và nợ phải trả và sự phụ thuộc của Ngân hàng vào các nguồn vốn có thể huy động nhanh.

28. Các kỳ hạn có thể được xác định theo những thời hạn sau:

- (a) Thời gian còn lại đến ngày phải trả;
- (b) Kỳ hạn gốc đến ngày phải trả; hoặc
- (c) Thời gian còn lại đến ngày lãi suất thay đổi.

Việc phân tích tài sản và nợ phải trả dựa vào khoảng thời gian còn lại đến ngày đáo hạn sẽ cung cấp cơ sở tốt nhất để đánh giá khả năng thanh khoản của Ngân hàng. Ngân hàng cũng có thể trình bày kỳ hạn phải trả dựa vào kỳ hạn gốc để cung cấp thông tin về nguồn vốn và chiến lược kinh doanh. Ngoài ra Ngân hàng có thể trình bày các nhóm kỳ hạn đến hạn tiếp theo dựa trên thời gian còn lại đến kỳ thay đổi lãi suất tiếp theo để phản ánh mức độ rủi ro lãi suất. Ban Giám đốc có thể cung cấp thông tin trên báo cáo tài chính về khả năng thay đổi lãi suất và cách thức quản lý và kiểm soát rủi ro lãi suất đó.

29. Trên thực tế, những khoản tiền gửi và ứng trước không kỳ hạn từ Ngân hàng thường có thời gian hoàn trả dài hơn thời gian của hợp đồng tín dụng. Ngày thực tế hoàn trả có hiệu lực thường muộn hơn ngày ghi trong hợp đồng. Ngân hàng cần phải trình bày việc phân tích ngày phải trả theo hợp đồng mặc dù không phải là kỳ hạn thực tế bởi vì kỳ đáo hạn ghi trong hợp đồng phản ánh những rủi ro có tính thanh khoản liên quan tới tài sản và nợ phải trả của Ngân hàng.

30. Một số tài sản của Ngân hàng không có kỳ hạn thanh toán theo hợp đồng. Kỳ hạn mà những tài sản này được giả định thanh toán thường được coi là ngày tài sản sẽ được thực hiện.

31. Việc đánh giá khả năng thanh khoản của Ngân hàng dựa vào việc công khai kỳ hạn các tài sản và nợ phải trả cần được xem xét trong bối cảnh cụ thể của Ngân hàng, bao gồm cả sự sẵn có các nguồn vốn huy động đối với Ngân hàng.

32. Để cung cấp cho người sử dụng sự hiểu biết đầy đủ về các nhóm kỳ hạn của tài sản và nợ phải trả, khi trình bày báo cáo tài chính cần bổ sung thêm thông tin về khả năng có thể hoàn trả trước trong thời gian còn lại. Do vậy, báo cáo tài chính cần phải cung cấp thông tin, kỳ hạn thực tế và cách thức quản lý, kiểm soát rủi ro liên quan đến đặc trưng của các kỳ hạn khác nhau và lãi suất.

Trình bày sự tập trung của tài sản, nợ phải trả và khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán

33. **Các Ngân hàng phải trình bày trên báo cáo tài chính bất kỳ sự tập trung đáng kể nào của các khoản mục tài sản, nợ phải trả và khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán. Việc trình bày phải phân theo từng khu vực địa lý, từng nhóm khách hàng, nhóm ngành kinh tế hoặc những tập trung khác của rủi ro. Ngân hàng cũng cần trình bày trạng thái ngoại tệ thuần lớn.**

34. Ngân hàng phải trình bày sự tập trung đáng kể về tài sản và nợ phải trả của mình. Việc trình bày này rất có ích để chỉ ra những rủi ro tiềm tàng có trong giao dịch thanh toán các tài sản và nợ phải trả của Ngân hàng. Những trình bày trên phải theo từng khu vực địa lý, nhóm khách hàng, nhóm ngành kinh tế hoặc với những rủi ro trọng yếu phản ánh đúng thực trạng của Ngân hàng. Sự phân tích và giải thích tương tự đối với các khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán cũng rất quan trọng. Sự tập trung đáng kể về tài sản và nợ phải trả của Ngân hàng là các thông tin bộ phận phải được trình bày phù hợp với yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 28 “Báo cáo bộ phận”.

35. Việc trình bày rủi ro của số ngoại tệ thuần lớn cũng rất hữu ích để chỉ ra sự rủi ro của khoản vay phát sinh từ thay đổi tỷ giá hối đoái.

Tổn thất của khoản cho vay và ứng trước

36. Báo cáo tài chính của Ngân hàng phải trình bày:

- a) Chính sách kế toán làm cơ sở cho việc ghi nhận chi phí hoặc xóa sổ các khoản cho vay và ứng trước không có khả năng thu hồi;
- b) Chi tiết về những thay đổi dự phòng tổn thất các khoản cho vay và ứng trước trong kỳ. Ngân hàng phải trình bày riêng biệt giá trị được ghi nhận là chi phí trong kỳ đối với khoản dự phòng tổn thất các khoản cho vay và ứng trước, giá trị được ghi nhận là chi phí trong kỳ đối với các khoản cho vay và ứng trước được xóa sổ và số tiền thu hồi các khoản cho vay và ứng trước đã xóa sổ trước đây nay thu hồi được;
- c) **Tổng giá trị dự phòng rủi ro tổn thất khoản cho vay và ứng trước tại ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính.**

37. Giá trị dự phòng rủi ro tổn thất ngoài các khoản tổn thất của các khoản cho vay và ứng trước được ghi nhận theo quy định tại Chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính” thì Ngân hàng phải hạch toán vào lợi nhuận giữ lại. Việc hoàn nhập các khoản dự phòng rủi ro này được hạch toán vào lợi nhuận giữ lại và không được hạch toán vào lãi, lỗ trong kỳ.

38. Ngân hàng có thể được lập dự phòng tổn thất đối với các khoản cho vay và ứng trước ngoài các khoản dự phòng tổn thất đã hạch toán theo Chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”. Các khoản dự phòng này được trích lập từ lợi nhuận sau thuế mà không được tính vào chi phí trong kỳ và khi hoàn nhập khoản dự phòng đã lập này cũng được ghi tăng lợi nhuận sau thuế mà không được hạch toán vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

39. Những người sử dụng báo cáo tài chính của Ngân hàng cần biết về các khoản tổn thất khoản cho vay và ứng trước ảnh hưởng đến tình hình tài chính cũng như quá trình hoạt động của Ngân hàng được trình bày trong báo cáo tài chính. Điều này giúp họ đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực của Ngân hàng. Ngân hàng phải trình bày tổng số giá trị dự phòng tổn thất khoản cho vay và ứng trước tại ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính và các thay đổi dự phòng trong kỳ. Ngân

hàng phải trình bày riêng rẽ các thay đổi dự phòng, bao gồm cả các khoản trước đây đã được xóa sổ nay thu hồi được.

40. Các khoản cho vay và ứng trước khi không thể thu hồi thì sẽ được xóa sổ và được bù đắp bằng khoản dự phòng tổn thất khoản cho vay. Chỉ được thực hiện xóa sổ khi tất cả các thủ tục pháp lý được hoàn tất và giá trị của khoản tổn thất đã được xác định cuối cùng. Trong một số trường hợp, chúng có thể được xóa sổ sớm hơn, ví dụ: Trường hợp người đi vay không trả được một đồng lãi hoặc tiền gốc nào mặc dù còn hạn hoặc đã quá hạn một thời gian cụ thể. Các khoản cho vay và ứng trước không thể thu hồi, được xóa sổ vào thời điểm khác nhau; Tổng số tiền vay và ứng trước và dự phòng tổn thất có thể rất khác nhau. Do đó, Ngân hàng phải trình bày chính sách xóa sổ các khoản cho vay và ứng trước không có khả năng thu hồi.

Dự phòng rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng

41. *Bất kỳ khoản dự phòng nào lập cho các rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng, bao gồm các khoản lỗ dự kiến trong tương lai và các khoản rủi ro không thể dự kiến khác hoặc các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn đều phải được trình bày riêng rẽ như là phần trích lập từ lợi nhuận sau thuế. Các khoản hoàn nhập dự phòng đã lập được ghi tăng lợi nhuận giữ lại mà không được tính vào lãi, lỗ trong kỳ.*

42. Ngân hàng được lập dự phòng cho các khoản rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng, bao gồm các khoản tổn thất dự kiến trong tương lai hoặc các rủi ro khác không dự kiến được, ngoài các khoản dự phòng cho các khoản tổn thất cho vay và ứng trước được xác định theo đoạn 38. Ngân hàng cũng được lập dự phòng cho các tổn thất đột xuất. Dự phòng cho các rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng và các tổn thất đột xuất không đáp ứng điều kiện ghi nhận theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Dự phòng, nợ phải trả và tài sản ngẫu nhiên". Do đó, Ngân hàng phải trích lập các khoản dự phòng đó từ lợi nhuận sau thuế. Điều này là cần thiết để tránh làm tăng nợ phải trả, làm giảm tài sản hoặc các khoản dự phòng ngầm dẫn đến làm sai lệch các chỉ tiêu thu nhập thuần và vốn chủ sở hữu.

43. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sẽ không thể hiện thông tin thích hợp và trung thực về tình hình hoạt động của Ngân hàng nếu lãi (lỗ) trong kỳ chịu ảnh hưởng của các chỉ tiêu, như: Các khoản dự phòng ngầm cho các rủi ro chung trong hoạt động của Ngân hàng; các khoản tổn thất hoặc các khoản hoàn nhập số dự phòng ngầm đã lập. Tương tự như vậy, Bảng cân đối kế toán cũng không thể cung cấp những thông tin thích hợp và trung thực về tình trạng tài chính của Ngân hàng nếu Bảng cân đối kế toán có các chỉ tiêu thể hiện đánh giá tăng nợ phải trả và đánh giá giảm tài sản hoặc các khoản dự phòng ngầm.

Tài sản được sử dụng để đảm bảo

44. *Ngân hàng phải trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính tổng giá trị khoản nợ phải trả được đảm bảo, tính chất và số tiền sinh lời của các tài sản dùng để thế chấp.*

45. Ngân hàng có thể được yêu cầu phải sử dụng tài sản thế chấp để đảm bảo cho các khoản huy động vốn hay khoản nợ khác. Những khoản này thường có giá trị đáng kể do đó sẽ có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá tình hình tài chính của Ngân hàng.

Hoạt động nhận ủy thác

46. Ngân hàng thường đóng vai trò là người nhận ủy thác cho vay dẫn đến việc nắm giữ hoặc đại diện cho tài sản của các cá nhân, người ủy thác và các Ngân hàng khác. Cung cấp các thông tin về ủy thác cũng như mối quan hệ tương tự là một chứng minh hợp pháp rằng những tài sản này không phải là tài sản của Ngân hàng và do vậy không nằm trong Bảng cân đối kế toán. Nếu Ngân hàng có các hoạt động nhận ủy thác quan trọng thì phải trình bày và phải chỉ ra quy mô của hoạt động đó trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Những khoản nợ tiềm tàng nếu xảy ra tổn thất sẽ liên quan tới trách nhiệm người nhận ủy thác nó. Với mục đích này, hoạt động nhận ủy thác không bao gồm các chức năng bảo đảm an toàn.

Giao dịch các bên liên quan

47. Một số giao dịch nhất định giữa các bên liên quan có thể được thực hiện theo các điều khoản khác so với các bên không liên quan, ví dụ trong cùng một hoàn cảnh như nhau, một ngân hàng có thể cấp một khoản tín dụng có hạn mức lớn hơn hoặc áp dụng một tỷ lệ lãi thấp hơn với một bên liên quan so với hạn mức hoặc tỷ lệ lãi suất áp dụng cho một bên không liên quan. Tương tự như vậy, các khoản cho vay hay tiền gửi giữa các bên liên quan có thể được thực hiện nhanh hơn, với thủ tục đơn giản hơn so với các bên không liên quan. Khi các giao dịch với các bên liên quan phát sinh trong hoạt động kinh doanh thông thường của ngân hàng thì thông tin về các giao dịch này là phù hợp và cần thiết cho người sử dụng báo cáo tài chính và phải được trình bày theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 26 “Thông tin về các bên liên quan”.
48. Khi một ngân hàng thực hiện giao dịch với các bên liên quan, phải trình bày bản chất các mối quan hệ giữa các bên liên quan cũng như đặc điểm về nghiệp vụ và số dư hiện có để người đọc có thể hiểu được các ảnh hưởng trọng yếu và các mối quan hệ đối với báo cáo tài chính của ngân hàng. Các yếu tố thường được trình bày theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 26 bao gồm cả chính sách tín dụng của ngân hàng với các bên liên quan.

Ngân hàng phải trình bày về giao dịch với các bên liên quan theo các thông tin định lượng sau:

- Từng khoản cho vay và ứng trước, các khoản tiền gửi, chấp nhận thanh toán và các kỳ phiếu phát hành đồng thời với các thông tin: Tổng số dư tại ngày bắt đầu và ngày kết thúc kỳ hạn và các biến động của các khoản tạm ứng, tiền gửi, trả nợ và các biến động khác trong kỳ;
- Từng loại thu nhập, chi phí và hoa hồng phải trả chủ yếu;
- Tổng số chi phí do thất thoát khoản cho vay và ứng trước và tổng số dự phòng tại ngày khóa sổ lập báo cáo tài chính; và
- Các cam kết và các nghĩa vụ nợ tiềm ẩn không thể huỷ ngang phát sinh từ các khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán./.

□ □ □

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 23

CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN NĂM (Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các trường hợp doanh nghiệp phải điều chỉnh báo cáo tài chính, các nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh báo cáo tài chính khi có những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm; giải trình về ngày phát hành báo cáo tài chính và các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Nếu các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không phù hợp với nguyên tắc hoạt động liên tục thì doanh nghiệp không được lập báo cáo tài chính trên cơ sở hoạt động liên tục.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc kế toán và trình bày thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

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

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm: Là những sự kiện có ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực đến báo cáo tài chính đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính.

Có hai loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:

(a) **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh:** Là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính cần phải điều chỉnh trước khi lập báo cáo tài chính.

(b) **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh:** Là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại trong năm tài chính nhưng không phải điều chỉnh trước khi lập báo cáo tài chính.

Ngày phát hành báo cáo tài chính: Là ngày, tháng, năm ghi trên báo cáo tài chính mà Giám đốc (hoặc người được ủy quyền) của đơn vị kế toán ký duyệt báo cáo tài chính để gửi ra bên ngoài doanh nghiệp.

04. Quy trình phát hành báo cáo tài chính phụ thuộc vào cơ cấu quản lý, yêu cầu và thủ tục cần tuân thủ về lập, soát xét, kiểm tra và phát hành báo cáo tài chính.

05. Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm bao gồm tất cả các sự kiện phát sinh đến ngày phát hành báo cáo tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ghi nhận và xác định

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh

06. **Doanh nghiệp phải điều chỉnh các số liệu đã được ghi nhận trong báo cáo tài chính để phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh.**

07. Ví dụ về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh đòi hỏi doanh nghiệp phải điều chỉnh các số liệu đã ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán hoặc ghi nhận những khoản mục mà trước đó chưa được ghi nhận, gồm:

(a) Kết luận của Tòa án sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, xác nhận doanh nghiệp có những nghĩa vụ hiện tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm, đòi hỏi doanh nghiệp điều chỉnh khoản dự phòng đã được ghi nhận từ trước; ghi nhận những khoản dự phòng mới hoặc ghi nhận những khoản nợ phải thu, nợ phải trả mới.

(b) Thông tin nhận được sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cung cấp bằng chứng về một tài sản bị tổn thất trong kỳ kế toán năm, hoặc giá trị của khoản tổn thất được ghi nhận từ trước đối với tài sản này cần phải điều chỉnh, ví dụ như:

i - Khách hàng bị phá sản sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đã chứng minh khoản phải thu của khách hàng trên Bảng cân đối kế toán cần phải điều chỉnh thành khoản lỗ trong năm.

ii - Hàng tồn kho được bán sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cung cấp bằng chứng về giá trị thuần có thể thực hiện được vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm của hàng tồn kho.

(c) Việc xác nhận sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về giá gốc của tài sản đã mua hoặc số tiền thu được từ việc bán tài sản trong kỳ kế toán năm.

(d) Việc phát hiện những gian lận và sai sót chỉ ra rằng báo cáo tài chính không được chính xác.

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh

08. **Doanh nghiệp không phải điều chỉnh các số liệu đã ghi nhận trong báo cáo tài chính về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh.**

09. Ví dụ về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh như: Việc giảm giá trị thị trường của các khoản đầu tư vốn góp liên doanh, các khoản đầu tư vào công ty liên kết trong khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính. Sự giảm giá trị thị trường của các khoản đầu tư thường không liên quan đến giá trị các khoản đầu tư vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Doanh nghiệp không phải điều chỉnh số liệu đã được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán đối với các khoản đầu tư, tuy nhiên có thể bổ sung giải trình theo quy định tại đoạn 19.

Cổ tức

10. **Nếu cổ tức của cổ đông được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, doanh nghiệp không phải ghi nhận các khoản cổ tức này như là các khoản nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.**

11. Nếu cổ tức được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, thì khoản cổ tức này không phải ghi nhận là nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán mà được trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính".

Hoạt động liên tục

12. **Nếu Ban Giám đốc xác nhận sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có dự kiến giải thể doanh nghiệp, ngừng sản xuất kinh doanh, thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động hoặc phá sản thì doanh nghiệp không được lập báo cáo tài chính trên cơ sở nguyên tắc hoạt động liên tục.**

13. Nếu kết quả kinh doanh bị giảm sút và tình hình tài chính xấu đi sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì phải xem xét nguyên tắc hoạt động liên tục có còn phù hợp để lập báo cáo tài chính hay không. Nếu nguyên tắc hoạt động liên tục không còn phù hợp để lập báo cáo tài chính nữa thì doanh nghiệp phải thay đổi căn bản cơ sở kế toán chứ không phải chỉ điều chỉnh số liệu đã ghi nhận theo cơ sở kế toán ban đầu.

14. Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính" quy định phải giải trình trong trường hợp:

a - Báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở nguyên tắc hoạt động liên tục.

b - Ban Giám đốc nhận thấy có vấn đề không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến những nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. Những sự kiện hoặc điều kiện quy định phải giải trình này có thể phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Trình bày báo cáo tài chính

Ngày phát hành báo cáo tài chính

15. **Doanh nghiệp phải trình bày ngày phát hành báo cáo tài chính và người quyết định phát hành. Nếu chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người khác có thẩm quyền yêu cầu sửa đổi báo cáo tài chính trước khi phát hành, doanh nghiệp phải trình bày việc này.**

16. Điều quan trọng đối với người sử dụng báo cáo tài chính là phải biết là báo cáo tài chính không phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày phát hành.

Trình bày về sự kiện tồn tại trong kỳ kế toán năm

17. **Nếu doanh nghiệp nhận được thông tin sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về các sự kiện tồn tại trong kỳ kế toán năm, doanh nghiệp phải trình bày về các sự kiện này trên cơ sở xem xét những thông tin mới.**

18. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính để phản ánh thông tin nhận được sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, ngay cả khi thông tin này không ảnh hưởng đến các số liệu đã trình bày trong báo cáo tài chính. Ví dụ: Sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có bằng chứng về việc sẽ xảy ra một khoản nợ tiềm tàng đã tồn tại trong kỳ kế toán năm.

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh

19. **Nếu các sự kiện không cần điều chỉnh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm là trọng yếu, việc không trình bày các sự kiện này có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng khi dựa trên các thông tin của báo cáo tài chính. Vì vậy doanh nghiệp phải trình bày đối với các sự kiện trọng yếu không cần điều chỉnh về:**

(a) **Nội dung và số liệu của sự kiện;**

(b) **Ước tính ảnh hưởng về tài chính, hoặc lý do không thể ước tính được các ảnh hưởng này.**

20. Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh cần phải trình bày trên báo cáo tài chính, như:

- (a) Việc hợp nhất kinh doanh theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh" hoặc việc thanh lý công ty con của tập đoàn;
- (b) Việc công bố kế hoạch ngừng hoạt động, việc thanh lý tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ liên quan đến ngừng hoạt động; hoặc việc tham gia vào một hợp đồng ràng buộc để bán tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ;
- (c) Mua sắm hoặc thanh lý tài sản có giá trị lớn;
- (d) Nhà xưởng sản xuất bị phá hủy vì hỏa hoạn, bão lụt;
- (e) Thực hiện tái cơ cấu chủ yếu;
- (f) Các giao dịch chủ yếu và tiềm năng của cổ phiếu thường;
- (g) Thay đổi bất thường, quan trọng về giá bán tài sản hoặc tỷ giá hối đoái.
- (h) Thay đổi về thuế có ảnh hưởng quan trọng đến tài sản, nợ thuế hiện hành hoặc thuế hoãn lại;
- (i) Tham gia những cam kết, thỏa thuận quan trọng hoặc những khoản nợ tiềm tàng;
- (j) Xuất hiện những vụ kiện tụng lớn./.

□ □ □

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 27

BÁO CÁO TÀI CHÍNH GIỮA NIÊN ĐỘ (Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC, ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

1. Mục đích của Chuẩn mực này là quy định nội dung tối thiểu của một báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ, các nguyên tắc ghi nhận và đánh giá cần phải được áp dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính giữa niên độ. Báo cáo tài chính giữa niên độ được lập kịp thời và đáng tin cậy sẽ cho phép các nhà đầu tư, các chủ nợ và những người sử dụng khác hiểu rõ hơn về khả năng tạo ra các nguồn thu, các luồng tiền, về tình hình tài chính và khả năng thanh toán của doanh nghiệp.

2. Chuẩn mực này áp dụng cho các doanh nghiệp theo qui định của pháp luật phải lập báo cáo tài chính quý.

Chuẩn mực này cũng được áp dụng cho các doanh nghiệp tự nguyện lập báo cáo tài chính giữa niên độ.

Doanh nghiệp phải công khai báo cáo tài chính giữa niên độ theo qui định của pháp luật.

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

Kỳ kế toán giữa niên độ: Là kỳ lập báo cáo tài chính tháng hoặc quý theo quy định của pháp luật.

Báo cáo tài chính giữa niên độ: Là báo cáo tài chính gồm các báo cáo đầy đủ theo qui định trong Chuẩn mực kế toán số 21 “Trình bày báo cáo tài chính” hoặc các báo cáo tài chính tóm lược qui định trong Chuẩn mực này cho một kỳ kế toán giữa niên độ.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Nội dung báo cáo tài chính giữa niên độ

4. Chuẩn mực kế toán số 21 “Trình bày báo cáo tài chính” đã qui định báo cáo tài chính gồm:
 - (a) Bảng cân đối kế toán;
 - (b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;
 - (c) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; và
 - (d) Bản thuyết minh báo cáo tài chính.
5. Chuẩn mực này qui định những nội dung tối thiểu của một bộ báo cáo tài chính giữa niên độ gồm các báo cáo tài chính tóm lược và phần thuyết minh được chọn lọc. Báo cáo tài chính giữa niên độ nhằm cập nhật các thông tin đã trình bày trong bộ báo cáo tài chính năm gần nhất. Báo cáo tài chính giữa niên độ tập trung trình bày vào các sự kiện, các hoạt động mới và không lặp lại các thông tin đã được công bố trước đó.
6. Chuẩn mực này khuyến khích doanh nghiệp công bố một bộ đầy đủ các báo cáo tài chính giữa niên độ giống như các báo cáo tài chính năm. Chuẩn mực này cũng khuyến khích doanh nghiệp cung cấp thêm trong các báo cáo tài chính giữa niên độ tóm lược những thông tin khác ngoài nội dung tối thiểu của một báo cáo tài chính giữa niên độ hoặc phần thuyết minh được chọn lọc như quy định trong Chuẩn mực này. Các nguyên tắc kế toán và đánh giá quy định trong Chuẩn mực này cũng được áp dụng đối với các báo cáo tài chính đầy đủ giữa niên độ và các báo cáo này cần phải cung cấp mọi diễn giải trong phần thuyết minh quy định tại Chuẩn mực này (đặc biệt là các diễn giải quy định tại đoạn 13) cũng như các thuyết minh quy định tại các Chuẩn mực kế toán khác.

Nội dung báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ

7. Báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ bao gồm:
 - (a) Bảng cân đối kế toán tóm lược;
 - (b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm lược;
 - (c) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm lược; và
 - (d) Bản Thuyết minh báo cáo tài chính chọn lọc.

Hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính giữa niên độ

8. Nếu doanh nghiệp lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ giữa niên độ, thì hình thức và nội dung của từng báo cáo đó phải phù hợp với quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 “Trình bày báo cáo tài chính”.

9. **Nếu doanh nghiệp lập và trình bày báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ, thì hình thức và nội dung của từng báo cáo tài chính tóm lược đó tối thiểu phải bao gồm các đề mục và số cộng chi tiết được trình bày trong báo cáo tài chính năm gần nhất và phần thuyết minh được chọn lọc theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Để báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ không bị sai lệch, doanh nghiệp cần phải trình bày các khoản mục hoặc các phần thuyết minh bổ sung.**
10. **Lợi nhuận trên một cổ phiếu trước và sau ngày phân phối cần phải được trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh đầy đủ hoặc tóm lược của kỳ kế toán giữa niên độ.**
11. Một doanh nghiệp có công ty con phải lập báo cáo tài chính hợp nhất theo qui định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” thì cũng phải lập báo cáo tài chính hợp nhất tóm lược giữa niên độ ngoài báo cáo tài chính giữa niên độ riêng biệt của mình.

Phần thuyết minh được lựa chọn

12. Báo cáo tài chính giữa niên độ không cần phải trình bày những thông tin không quan trọng đã được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo năm gần nhất. Việc trình bày các sự kiện và giao dịch quan trọng trong báo cáo tài chính giữa niên độ nhằm giúp người sử dụng hiểu được những thay đổi về tài chính và kinh doanh của doanh nghiệp từ ngày lập báo cáo tài chính năm gần nhất.
13. **Một doanh nghiệp cần phải trình bày các thông tin sau trong phần thuyết minh báo cáo tài chính tóm lược giữa niên độ, nếu các thông tin này mang tính trọng yếu và chưa được trình bày trong báo cáo tài chính giữa niên độ nào. Các thông tin này cần phải trình bày trên cơ sở lũy kế từ đầu niên độ đến ngày lập báo cáo. Tuy nhiên, doanh nghiệp cũng cần phải trình bày các sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu để hiểu được kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại:**
 - (a) **Doanh nghiệp phải công bố việc lập báo cáo tài chính giữa niên độ và báo cáo tài chính năm gần đây nhất là cùng áp dụng các chính sách kế toán như nhau. Trường hợp có thay đổi thì phải mô tả sự thay đổi và ảnh hưởng của những thay đổi này;**
 - (b) **Giải thích về tính thời vụ hoặc tính chu kỳ của các hoạt động kinh doanh trong kỳ kế toán giữa niên độ;**
 - (c) **Tính chất và giá trị của các khoản mục ảnh hưởng đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, thu nhập thuần, hoặc các luồng tiền được coi là các yếu tố không bình thường do tính chất, quy mô hoặc tác động của chúng;**
 - (d) **Những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu lũy kế tính đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ, cũng như Phần thuyết minh tương ứng mang tính so sánh cùng kỳ kế toán trên của niên độ trước gần nhất;**
 - (đ) **Tính chất và giá trị của những thay đổi trong các ước tính kế toán đã được báo cáo trong báo cáo giữa niên độ trước của niên độ hiện tại hoặc những thay đổi trong các ước tính kế toán đã được báo cáo trong các niên độ trước, nếu những thay đổi này có ảnh hưởng trọng yếu đến kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại;**
 - (e) **Phát hành, mua lại và hoàn trả các chứng khoán nợ và chứng khoán vốn;**
 - (f) **Cổ tức đã trả (tổng số hay trên mỗi cổ phần) của cổ phiếu thường và cổ phiếu khác;**
 - (g) **Doanh thu và kết quả bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý, dựa trên cơ sở phân chia của báo cáo bộ phận;**
 - (h) **Những sự kiện trọng yếu phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ chưa được phản ánh trong các báo cáo tài chính giữa niên độ đó;**
 - (i) **Tác động của những thay đổi trong cơ cấu hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ kế toán giữa niên độ, chủ yếu là các nghiệp vụ hợp nhất kinh doanh, mua hoặc thanh lý công ty con, đầu tư dài hạn, tái cơ cấu và ngừng hoạt động;**

(j) Những thay đổi trong các khoản nợ ngẫu nhiên hoặc các tài sản ngẫu nhiên kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm gần nhất.

14. Các Chuẩn mực kế toán đều quy định rõ các thông tin cần phải trình bày trong các báo cáo tài chính. Trong bối cảnh này, thuật ngữ “báo cáo tài chính” được dùng để chỉ một bộ báo cáo tài chính đầy đủ thường bao gồm báo cáo tài chính năm và có thể có cả những báo cáo khác. Doanh nghiệp không bắt buộc phải diễn giải đầy đủ mọi phần thuyết minh theo quy định trong các Chuẩn mực kế toán khác nếu như báo cáo tài chính giữa niên độ của doanh nghiệp đó chỉ bao gồm các báo cáo tài chính tóm lược và phần thuyết minh được chọn lọc.

Trình bày việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán Việt Nam

15. **Doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính là báo cáo tài chính giữa niên độ được lập và trình bày phù hợp với chuẩn mực này. Báo cáo tài chính giữa niên độ chỉ được coi là phù hợp với các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán Việt Nam nếu báo cáo tài chính tuân thủ các quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành do Bộ Tài chính ban hành.**

Các kỳ kế toán phải trình bày trong báo cáo tài chính giữa niên độ

16. **Báo cáo tài chính giữa niên độ (tóm lược hoặc đầy đủ) phải bao gồm các kỳ như sau cho từng báo cáo:**

- (a) **Bảng cân đối kế toán vào ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại và số liệu mang tính so sánh vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm trước;**
- (b) **Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại và số lũy kế từ ngày đầu niên độ hiện tại đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ đó. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại có thể có số liệu so sánh của Báo cáo kết quả kinh doanh giữa niên độ cùng kỳ năm trước;**
- (c) **Báo cáo lưu chuyển tiền tệ lũy kế từ ngày đầu niên độ hiện tại đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ, cùng với số liệu mang tính so sánh của cùng kỳ kế toán giữa niên độ trước.**

17. Chuẩn mực này khuyến khích doanh nghiệp hoạt động theo thời vụ, báo cáo thông tin tài chính năm của kỳ 12 tháng kết thúc vào ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ và các thông tin mang tính so sánh cùng kỳ 12 tháng của niên độ trước đây.

Tính trọng yếu

18. **Doanh nghiệp cần đánh giá tính trọng yếu dựa trên số liệu của báo cáo tài chính giữa niên độ trong các quyết định về ghi nhận, đánh giá, phân loại hoặc trình bày một khoản mục trong báo cáo tài chính giữa niên độ. Để đánh giá được tính trọng yếu, cần phải hiểu rằng các đánh giá giữa niên độ phần lớn dựa trên những ước tính do đó ít chính xác hơn so với các đánh giá trong báo cáo tài chính năm.**

19. Chuẩn mực kế toán số 01 “Chuẩn mực chung” định nghĩa “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”. Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” yêu cầu phải thuyết minh những thay đổi ước tính kế toán, các sai sót và thay đổi chính sách kế toán. Chuẩn mực số 29 không hướng dẫn cách xác định mức độ trọng yếu.

20. Doanh nghiệp phải xét đoán khi đánh giá tính trọng yếu để lập báo cáo tài chính. Chuẩn mực này quy định tài liệu của kỳ kế toán giữa niên độ là cơ sở cho quyết định ghi nhận và trình bày thông tin của kỳ kế toán giữa niên độ, như những yếu tố không thường xuyên, những thay đổi trong

chính sách kế toán hoặc ước tính kế toán và những sai sót sẽ được ghi nhận và trình bày trên cơ sở tính trọng yếu của chúng so với các dữ liệu của kỳ kế toán giữa niên độ nhằm tránh suy diễn sai lệch do việc không thuyết minh gây ra. Mục tiêu đánh giá tính trọng yếu là để đảm bảo cho báo cáo tài chính giữa niên độ chứa đựng toàn bộ các thông tin hữu ích giúp người sử dụng hiểu được tình hình tài chính và hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ kế toán giữa niên độ.

Thông tin được trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính năm

21. Nếu ước tính một thông tin trong báo cáo tài chính giữa niên độ có thay đổi đáng kể trong kỳ kế toán giữa niên độ cuối cùng của năm tài chính nhưng báo cáo tài chính giữa niên độ không được lập riêng rẽ cho kỳ này thì bản chất và giá trị của sự thay đổi trong ước tính đó phải được trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính năm đó.

22. Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” quy định phải trình bày bản chất và giá trị của những thông tin do thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến niên độ hiện tại hoặc dự kiến sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến các niên độ kế tiếp. Đoạn 13(đ) của Chuẩn mực này quy định phải trình bày tương tự trong báo cáo tài chính giữa niên độ. Ví dụ những thay đổi trong ước tính được thực hiện trong kỳ kế toán giữa niên độ cuối cùng đối với việc lập dự phòng hàng tồn kho, chi phí tái cơ cấu, đã được ghi số trong kỳ kế toán giữa niên độ trước của năm tài chính. Việc trình bày theo yêu cầu của đoạn trên đây nhất quán với các quy định của Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” nhằm thu hẹp phạm vi chỉ liên quan đến thay đổi trong ước tính kế toán.

Ghi nhận và xác định giá trị

áp dụng chính sách kế toán giống chính sách kế toán trong báo cáo tài chính năm

23. Doanh nghiệp phải áp dụng chính sách kế toán để lập báo cáo tài chính giữa niên độ như chính sách kế toán đã áp dụng để lập báo cáo tài chính năm, ngoại trừ những thay đổi trong chính sách kế toán xảy ra sau ngày lập báo cáo tài chính năm gần nhất. Việc lập báo cáo tài chính năm và báo cáo tài chính giữa niên độ của doanh nghiệp không ảnh hưởng đến việc xác định kết quả của niên độ. Việc xác định thông tin để lập báo cáo giữa niên độ phải được thực hiện trên cơ sở lý kế từ đầu niên độ đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ.

24. Việc quy định một doanh nghiệp phải áp dụng chính sách kế toán để lập báo cáo tài chính giữa niên độ như chính sách kế toán để lập báo cáo tài chính năm làm cho báo cáo tài chính giữa niên độ có tính độc lập với nhau. Tuy nhiên báo cáo tài chính giữa niên độ không ảnh hưởng đến việc xác định kết quả hàng năm của doanh nghiệp. Việc báo cáo thông tin trên cơ sở lý kế từ ngày đầu niên độ đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ có thể làm cho phải thay đổi những ước tính kế toán đã được công bố trong các báo cáo tài chính giữa niên độ trước của năm hiện tại. Nguyên tắc ghi nhận tài sản, nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí trong các kỳ kế toán giữa niên độ cũng giống như nguyên tắc ghi nhận được áp dụng trong báo cáo tài chính năm.

25. Quy định cụ thể về ghi nhận và xác định thông tin khi lập báo cáo tài chính giữa niên độ:

(a) Nguyên tắc ghi nhận và xác định khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản lỗ từ việc tái cơ cấu hoặc tổn thất trong một kỳ kế toán giữa niên độ cũng giống như nguyên tắc phải áp dụng nếu doanh nghiệp chỉ lập báo cáo tài chính năm. Tuy nhiên, nếu các khoản mục này đã được ghi nhận và đánh giá trong kỳ kế toán giữa niên độ và việc ước tính các yếu tố này thay đổi trong kỳ kế toán giữa niên độ sau của năm hiện tại thì ước tính ban đầu phải được thay đổi trong kỳ kế toán giữa niên độ sau bằng cách hạch toán thêm một khoản lỗ bổ sung hoặc bằng cách hoàn nhập một khoản dự phòng đã được hạch toán trước đây;

(b) Khoản chi phí không thỏa mãn định nghĩa của một tài sản vào thời điểm cuối giữa niên độ sẽ không được hoãn lại trên Bảng cân đối kế toán để chờ các thông tin trong tương lai nhằm khẳng định xem liệu chi phí này có hội đủ tiêu chuẩn định nghĩa của một tài sản hay không

hoặc để che dấu các khoản lợi nhuận trong các kỳ kế toán giữa niên độ của năm tài chính; và

- (c) Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp được ghi nhận trong mỗi kỳ kế toán giữa niên độ trên cơ sở ước tính tối ưu về thuế suất bình quân gia quyền được dự trù cho cả năm tài chính. Số thuế phải nộp cho kỳ kế toán giữa niên độ có thể phải được điều chỉnh trong kỳ kế toán giữa niên độ sau của cùng năm hiện tại nếu có thay đổi trong ước tính về thuế suất của năm đó.
26. Theo Chuẩn mực số 01 “Chuẩn mực chung”, Báo cáo tài chính phải ghi nhận các yếu tố về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp theo từng khoản mục. Định nghĩa về tài sản, nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí là nền tảng của việc ghi nhận vào báo cáo tài chính giữa niên độ cũng như vào báo cáo tài chính năm.
27. Đối với các tài sản cần phải thực hiện những kiểm tra như nhau về lợi ích kinh tế mang lại trong tương lai của chúng tại ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ cũng như vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các chi phí, theo bản chất của chúng, không phải là các yếu tố cấu thành tài sản vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm sẽ không phải là các yếu tố cấu thành tài sản vào ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ. Tương tự, một khoản nợ phải trả tại ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ phải thể hiện một nghĩa vụ hiện có tại ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ đó, giống như trường hợp một khoản nợ phải trả tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.
28. Một trong những điểm chủ yếu của doanh thu, thu nhập khác và chi phí là các luồng vào và luồng ra của tài sản và nợ phải trả tương ứng đã thực sự xảy ra. Nếu luồng vào và ra này đã thực sự xảy ra thì doanh thu và chi phí tương ứng sẽ được ghi nhận. Chuẩn mực chung đã quy định “chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh khi các chi phí này làm giảm 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”. Những khoản mục không thỏa mãn định nghĩa về tài sản hoặc nợ phải trả thì không cho phép ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán.
29. Để xác định giá trị tài sản, nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác, chi phí và các luồng tiền được phản ánh trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp chỉ phải lập báo cáo tài chính hàng năm cần phải tính đến mọi thông tin mà doanh nghiệp có được trong suốt niên độ. Việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả, doanh thu và thu nhập khác, chi phí phải được thực hiện trên cơ sở lũy kế từ đầu niên độ đến cuối niên độ.
30. Một doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ thì sử dụng các thông tin có được từ đầu năm đến ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ để xác định giá trị trong báo cáo tài chính giữa niên độ và các thông tin có được đến cuối niên độ hoặc ngay sau đó để lập báo cáo tài chính của kỳ kế toán 12 tháng. Các đánh giá của cả 12 tháng sẽ phản ánh những thay đổi có thể có trong các ước tính của các số liệu đã được báo cáo trong kỳ kế toán giữa niên độ. Các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính giữa niên độ không cần phải điều chỉnh hồi tố. Đoạn 13(đ) và đoạn 21 yêu cầu phải trình bày tính chất và thông tin của mọi thay đổi quan trọng trong các ước tính kế toán.
31. Một doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ cần phải xác định giá trị các khoản doanh thu, thu nhập khác và chi phí trên một cơ sở lũy kế đến ngày cuối cùng của từng kỳ kế toán giữa niên độ căn cứ vào những thông tin sẵn có vào thời điểm lập báo cáo tài chính. Số liệu các khoản doanh thu, thu nhập khác và chi phí được báo cáo trong kỳ kế toán giữa niên độ hiện tại phản ánh mọi thay đổi trong các ước tính kế toán đã được công bố trong những kỳ kế toán giữa niên độ trước đó của năm tài chính. Các số liệu đã được báo cáo trong những kỳ kế toán giữa niên độ trước đó không cần được điều chỉnh hồi tố. Đoạn 13(đ) và đoạn 21 yêu cầu phải trình bày tính chất và thông tin của mọi thay đổi quan trọng trong các ước tính kế toán.

Doanh thu mang tính thời vụ, chu kỳ hoặc thời cơ

32. Các khoản doanh thu mang tính thời vụ, chu kỳ hoặc thời cơ nhận được trong một năm tài chính sẽ không được ghi nhận trước hoặc hoãn lại vào ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ nếu việc ghi nhận trước hoặc hoãn lại đó được coi là không thích hợp vào cuối năm tài chính của doanh nghiệp.
33. Doanh thu mang tính chu kỳ, thời vụ hoặc thời cơ như trường hợp doanh thu từ cổ tức, bản quyền. Một số doanh nghiệp có thể có doanh thu cao hơn trong một số kỳ so với những kỳ khác của niên độ như doanh thu theo mùa vụ của cửa hàng bán lẻ. Các khoản doanh thu này được ghi nhận khi chúng phát sinh.

Chi phí phát sinh đột xuất trong niên độ

34. Các chi phí phát sinh đột xuất trong năm tài chính của doanh nghiệp cần phải được trích trước hoặc phân bổ cho mục đích lập báo cáo tài chính giữa niên độ khi việc trích trước hoặc phân bổ đó được coi là phù hợp với từng loại chi phí vào cuối năm tài chính.

Sử dụng các ước tính

35. Thủ tục xác định thông tin được thực hiện trong quá trình lập báo cáo tài chính giữa niên độ phải được thiết lập để đảm bảo cho các thông tin tài chính trọng yếu, hữu ích được cung cấp là đáng tin cậy, có thể hiểu được tình hình tài chính và hoạt động của doanh nghiệp. Việc xác định thông tin trình bày trong báo cáo tài chính năm cũng như trong báo cáo tài chính giữa niên độ thường được căn cứ trên các ước tính hợp lý, nhưng việc lập báo cáo tài chính giữa niên độ thường phải sử dụng các ước tính nhiều hơn so với báo cáo tài chính năm.

Điều chỉnh báo cáo tài chính giữa niên độ đã được báo cáo trước đây

36. Việc thay đổi chính sách kế toán khác với việc thay đổi do Chuẩn mực kế toán mới được áp dụng. Trường hợp này cần được phản ánh bằng cách:

a/ Điều chỉnh lại báo cáo tài chính của các kỳ kế toán giữa niên độ trước của năm tài chính hiện tại và các kỳ kế toán giữa niên độ tương ứng có thể so sánh được của năm tài chính trước đây (xem đoạn 16) được điều chỉnh trong báo cáo tài chính năm theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”; hoặc

b/ Khi không thể xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng chính sách kế toán mới đến các kỳ trong quá khứ, thì thực hiện phi hồi tố chính sách kế toán mới kể từ kỳ sớm nhất có thể thực hiện được bằng cách điều chỉnh lại báo cáo tài chính của các kỳ giữa niên độ trước niên độ hiện tại và các kỳ kế toán so sánh giữa niên độ tương ứng.

37. Mục tiêu của quy định tại đoạn 36 nhằm đảm bảo áp dụng nhất quán chính sách kế toán cho một loại giao dịch cụ thể trong suốt năm tài chính. Theo Chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”, việc thay đổi chính sách kế toán được áp dụng hồi tố bằng cách điều chỉnh lại các số liệu tài chính của những kỳ kế toán trước đây. Tuy nhiên, nếu không thể điều chỉnh số liệu lũy kế có liên quan đến niên độ kế toán trước thì theo Chuẩn mực kế toán số 29, chính sách kế toán mới được áp dụng phi hồi tố kể từ kỳ sớm nhất có thể xác định được trở về trước. Quy định trong đoạn 36 yêu cầu mọi thay đổi chính sách kế toán trong niên độ hiện tại cần phải được áp dụng hồi tố hoặc nếu không thực tế thì áp dụng phi hồi tố muộn nhất là ngay từ đầu niên độ đó.

38. Việc cho phép những thay đổi chính sách kế toán được thực hiện từ một ngày nào đó giữa niên độ sẽ cho phép áp dụng hai chính sách kế toán khác nhau đối với một loại giao dịch trong cùng một năm tài chính, sẽ gây ra khó khăn trong việc tính toán, phân tích và hiểu các thông tin được cung cấp./.

□ □ □

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 28

BÁO CÁO BỘ PHẬN

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC,
ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo các thông tin tài chính theo bộ phận, lĩnh vực kinh doanh và các khu vực địa lý khác nhau của doanh nghiệp nhằm hỗ trợ người sử dụng báo cáo tài chính:
- Hiểu rõ về tình hình hoạt động các năm trước của doanh nghiệp;
 - Đánh giá đúng về những rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp; và
 - Đưa ra những đánh giá hợp lý về doanh nghiệp.

Nhiều doanh nghiệp cung cấp các nhóm sản phẩm và dịch vụ hoặc hoạt động trong các khu vực địa lý khác nhau có tỷ lệ sinh lời, cơ hội tăng trưởng, triển vọng và rủi ro khác nhau. Thông tin về các loại sản phẩm, dịch vụ tại các khu vực địa lý khác nhau được gọi là thông tin bộ phận. Thông tin bộ phận cần thiết cho việc đánh giá rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp có cơ sở ở nước ngoài hoặc doanh nghiệp có phạm vi hoạt động trên nhiều tỉnh, thành phố trong cả nước. Thông tin bộ phận cũng cần thiết cho người sử dụng báo cáo tài chính.

02. ***Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày đầy đủ hơn báo cáo tài chính năm phù hợp với các Chuẩn mực kế toán Việt Nam.***
03. Báo cáo tài chính bộ phận cũng bao gồm Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính như quy định trong Chuẩn mực số 21 “Trình bày báo cáo tài chính”.
04. ***Chuẩn mực này áp dụng cho doanh nghiệp có chứng khoán trao đổi công khai và doanh nghiệp đang phát hành chứng khoán trên thị trường chứng khoán.***
05. Khuyến khích các doanh nghiệp không phát hành hoặc không có chứng khoán trao đổi công khai áp dụng chuẩn mực này.
06. ***Nếu doanh nghiệp không phát hành hoặc không có chứng khoán trao đổi công khai tự nguyện áp dụng chuẩn mực này thì phải tuân thủ đầy đủ các quy định của chuẩn mực.***
07. ***Nếu báo cáo tài chính bao gồm báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn có chứng khoán được trao đổi công khai và báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và của một hoặc nhiều công ty con, thông tin theo bộ phận cần phải trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất. Nếu công ty con có chứng khoán trao đổi công khai, thì công ty con đó sẽ trình bày thông tin bộ phận trong báo cáo tài chính riêng của mình.***
08. Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

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

Chính sách kế toán: Là các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể được doanh nghiệp áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

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

Định nghĩa bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh và bộ phận theo khu vực địa lý

09. **Bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh:** Là một bộ phận có thể phân biệt được của một doanh nghiệp tham gia vào quá trình sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm, dịch vụ riêng lẻ, một nhóm các sản phẩm hoặc các dịch vụ có liên quan mà bộ phận này có rủi ro và lợi ích kinh tế khác với các bộ phận kinh doanh khác. Các nhân tố cần xem xét để xác định sản phẩm và dịch vụ có liên quan hay không, gồm:

- a) Tính chất của hàng hóa và dịch vụ;
- b) Tính chất của quy trình sản xuất;
- c) Kiểu hoặc nhóm khách hàng sử dụng các sản phẩm hoặc dịch vụ;
- d) Phương pháp được sử dụng để phân phối sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ;
- e) Điều kiện của môi trường pháp lý như hoạt động ngân hàng, bảo hiểm hoặc dịch vụ công cộng.

Bộ phận theo khu vực địa lý: Là một bộ phận có thể phân biệt được của một doanh nghiệp tham gia vào quá trình sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm, dịch vụ trong phạm vi một môi trường kinh tế cụ thể mà bộ phận này có rủi ro và lợi ích kinh tế khác với các bộ phận kinh doanh trong các môi trường kinh tế khác. Các nhân tố cần xem xét để xác định bộ phận theo khu vực địa lý, gồm:

- a) Tính tương đồng của các điều kiện kinh tế và chính trị;
- b) Mối quan hệ của những hoạt động trong các khu vực địa lý khác nhau;
- c) Tính tương đồng của hoạt động kinh doanh;
- d) Rủi ro đặc biệt có liên quan đến hoạt động trong một khu vực địa lý cụ thể;
- e) Các quy định về kiểm soát ngoại hối; và
- f) Các rủi ro về tiền tệ.

Một bộ phận cần báo cáo: Là một bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh hoặc một bộ phận theo khu vực địa lý được xác định dựa trên các định nghĩa nêu trên.

10. Một lĩnh vực kinh doanh không bao gồm các sản phẩm, dịch vụ có rủi ro và lợi ích kinh tế khác biệt đáng kể. Có những điểm không tương đồng với một hoặc một vài nhân tố trong định nghĩa bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh nhưng các sản phẩm, dịch vụ trong một lĩnh vực kinh doanh phải tương đồng với phần lớn các nhân tố.
11. Một khu vực địa lý không bao gồm các hoạt động trong môi trường kinh tế có rủi ro và lợi ích kinh tế khác biệt đáng kể. Một khu vực địa lý có thể là một quốc gia, hai hay nhiều quốc gia hoặc một, hai hay nhiều tỉnh, thành phố trong cả nước.
12. Cách thức tổ chức và quản lý của doanh nghiệp phụ thuộc vào các rủi ro có tác động đáng kể tới doanh nghiệp đó. Đoạn 25 Chuẩn mực này quy định về cơ cấu tổ chức của một doanh nghiệp và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ của doanh nghiệp làm cơ sở xác định các bộ phận của doanh nghiệp. Rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi khu vực địa lý là vị trí của tài sản, là nơi doanh nghiệp hoạt động (nơi sản xuất sản phẩm hoặc nơi hình thành dịch vụ của doanh nghiệp) và cũng bị ảnh hưởng bởi vị trí của khách hàng (nơi sản phẩm của doanh nghiệp được bán hoặc nơi dịch vụ của doanh nghiệp được cung cấp). Xác định các bộ phận theo khu vực địa lý dựa trên:
- a) Vị trí của tài sản là địa điểm sản xuất hoặc hình thành dịch vụ của doanh nghiệp; hoặc
 - b) Vị trí của khách hàng là địa điểm của thị trường và khách hàng của doanh nghiệp.
13. Cơ cấu tổ chức và quản lý của doanh nghiệp là căn cứ để xác định liệu các rủi ro liên quan đến khu vực địa lý phát sinh từ nơi sản xuất hay nơi tiêu thụ sản phẩm. Doanh nghiệp căn cứ vào cơ cấu tổ chức và quản lý hoặc vị trí của tài sản hoặc vị trí của khách hàng để xác định các khu

vực địa lý của doanh nghiệp .

14. Việc xác định bộ phận báo cáo theo lĩnh vực kinh doanh hoặc theo khu vực địa lý phụ thuộc vào đánh giá của Ban Giám đốc doanh nghiệp. Để thực hiện việc đánh giá này, Ban Giám đốc phải xem xét mục tiêu của việc lập báo cáo tài chính theo bộ phận quy định trong Chuẩn mực này và các chuẩn mực khác.

Định nghĩa doanh thu, chi phí, kết quả, tài sản và nợ phải trả bộ phận

15. **Các thuật ngữ dưới đây sử dụng trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:**

Doanh thu bộ phận: Là doanh thu trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được tính trực tiếp hoặc phân bổ cho bộ phận, bao gồm doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ra bên ngoài và doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ cho bộ phận khác của doanh nghiệp. Doanh thu bộ phận không bao gồm:

- a) Thu nhập khác;
- b) Doanh thu từ tiền lãi hoặc cổ tức, kể cả tiền lãi thu được trên các khoản ứng trước hoặc các khoản tiền cho các bộ phận khác vay, trừ khi hoạt động của bộ phận chủ yếu là hoạt động tài chính; hoặc
- c) Lãi từ việc bán các khoản đầu tư hoặc lãi từ việc xoá nợ trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính.

Doanh thu của bộ phận bao gồm cả phần lãi hoặc lỗ do đầu tư vào công ty liên kết, công ty liên doanh hoặc các khoản đầu tư tài chính khác được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu khi các khoản doanh thu đó nằm trong doanh thu hợp nhất của tập đoàn.

Chi phí bộ phận: Là chi phí phát sinh từ các hoạt động kinh doanh của bộ phận được tính trực tiếp cho bộ phận đó và phần chi phí của doanh nghiệp được phân bổ cho bộ phận đó, bao gồm cả chi phí bán hàng ra bên ngoài và chi phí có liên quan đến những giao dịch với bộ phận khác của doanh nghiệp. Chi phí bộ phận không bao gồm:

- a) Chi phí khác;
- b) Chi phí tiền lãi vay, kể cả tiền lãi phải trả phát sinh đối với khoản tiền ứng trước hoặc tiền vay từ các bộ phận khác, trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính;
- c) Lỗ từ việc bán các khoản đầu tư hoặc lỗ từ việc xoá nợ, trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính;
- d) Phần sở hữu của doanh nghiệp trong khoản lỗ của bên nhận đầu tư do đầu tư vào các công ty liên kết, công ty liên doanh hoặc các khoản đầu tư tài chính khác được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu;
- e) Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp; hoặc
- f) Chi phí hành chính chung và các chi phí khác phát sinh liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp. Các chi phí doanh nghiệp chi cho bộ phận được coi là chi phí bộ phận nếu chi phí đó liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của bộ phận và những chi phí này có thể được tính trực tiếp hoặc phân bổ vào bộ phận đó một cách hợp lý.

Đối với bộ phận có hoạt động kinh doanh chủ yếu là hoạt động tài chính, thì doanh thu và chi phí từ tiền lãi được trình bày trên cơ sở thuần trong báo cáo bộ phận nếu báo cáo tài chính của doanh nghiệp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày trên cơ sở thuần.

Kết quả kinh doanh của bộ phận: Là doanh thu bộ phận trừ (-) chi phí bộ phận. Kết quả kinh doanh của bộ phận được xác định trước khi tính đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Tài sản của bộ phận: Là tài sản đang được bộ phận đó sử dụng trong các hoạt động sản xuất, kinh doanh và được tính trực tiếp hoặc được phân bổ vào bộ phận đó.

Trường hợp kết quả kinh doanh của một bộ phận có thu nhập từ tiền lãi hay cổ tức thì tài sản của bộ phận đó bao gồm cả các khoản phải thu, khoản cho vay, các khoản đầu tư tài chính hoặc tài sản khác tạo ra thu nhập trên.

Tài sản của bộ phận không bao gồm tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Tài sản của bộ phận không bao gồm các khoản dự phòng giảm giá có liên quan do các khoản này được trừ (-) trực tiếp trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp.

Các khoản nợ phải trả bộ phận: Là các khoản nợ trong kinh doanh của bộ phận được tính trực tiếp hoặc phân bổ vào bộ phận đó.

Trường hợp kết quả của bộ phận có chi phí lãi vay thì nợ phải trả của bộ phận cũng bao gồm nợ phải trả chịu lãi có liên quan.

Nợ phải trả bộ phận không bao gồm nợ phải trả thuế hoãn lại.

Chính sách kế toán bộ phận: Là các chính sách kế toán được áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn hoặc doanh nghiệp bao gồm cả chính sách kế toán liên quan đến lập báo cáo bộ phận.

16. Định nghĩa về doanh thu, chi phí, tài sản và nợ phải trả bộ phận bao gồm các khoản mục được tính trực tiếp vào bộ phận và các khoản mục được phân bổ vào bộ phận. Căn cứ vào hệ thống báo cáo tài chính nội bộ của mình, doanh nghiệp xác định các khoản mục được tính trực tiếp hoặc được phân bổ vào bộ phận làm cơ sở xác định doanh thu, chi phí, tài sản và nợ phải trả của bộ phận được báo cáo.
17. Doanh thu, chi phí, tài sản hoặc nợ phải trả của bộ phận không được tính và phân bổ một cách chủ quan mà phải dựa vào định nghĩa về doanh thu, chi phí, tài sản và nợ phải trả bộ phận quy định trong Chuẩn mực này để tính và phân bổ một cách hợp lý.
18. Tài sản của bộ phận gồm: Tài sản lưu động, tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản cố định thuê tài chính dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh của bộ phận được phân bổ hoặc khấu hao tính vào chi phí của bộ phận thì tài sản đó cũng được tính trong tài sản của bộ phận. Tài sản bộ phận không bao gồm các tài sản được sử dụng chung trong doanh nghiệp hoặc dùng cho trụ sở chính. Tài sản bộ phận còn bao gồm các tài sản sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh chung cho hai hay nhiều bộ phận và được tính trực tiếp hoặc phân bổ cho từng bộ phận, bao gồm cả lợi thế thương mại.
19. Nợ phải trả bộ phận gồm: Khoản phải trả thương mại, khoản phải trả khác, chi phí phải trả, các khoản ứng trước của khách hàng. Nợ phải trả bộ phận không bao gồm các khoản đi vay, nợ thuê tài chính và nợ phải trả khác cho mục đích tài trợ chứ không phải cho mục đích sản xuất, kinh doanh. Trường hợp chi phí lãi vay tính trong kết quả kinh doanh bộ phận thì nợ phải trả chịu lãi liên quan được tính trong nợ phải trả bộ phận. Nợ phải trả bộ phận mà hoạt động chủ yếu của bộ phận đó không phải là hoạt động tài chính do không bao gồm các khoản vay và các khoản có tính chất vay. Kết quả bộ phận thể hiện lãi, lỗ từ hoạt động kinh doanh chứ không phải từ hoạt động tài chính. Các khoản nợ thông thường do trụ sở chính đi vay không thể tính trực tiếp hoặc phân bổ vào nợ phải trả chịu lãi của bộ phận đó.
20. Việc tính toán, xác định giá trị tài sản và nợ phải trả bộ phận bao gồm cả những điều chỉnh giá trị ghi sổ khi mua tài sản và nợ phải trả bộ phận, khoản điều chỉnh của doanh nghiệp mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh phục vụ cho mục đích lập báo cáo tài chính hợp nhất mà không được ghi vào báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ hoặc công ty con.

21. Việc phân bổ chi phí đã quy định trong các Chuẩn mực kế toán khác: Chuẩn mực số 02 “Hàng tồn kho” hướng dẫn việc tính và phân bổ chi phí mua vào hàng tồn kho; Chuẩn mực số 15 “Hợp đồng xây dựng” hướng dẫn việc tính và phân bổ chi phí vào các hợp đồng xây dựng. Các hướng dẫn này được sử dụng cho việc tính và phân bổ chi phí vào các bộ phận.
22. Doanh thu, chi phí, tài sản và nợ phải trả bộ phận phải được xác định trước khi loại trừ số dư và các giao dịch nội bộ của quá trình hợp nhất báo cáo tài chính, trừ khi số dư và các giao dịch đó được thực hiện thuộc nhóm doanh nghiệp của bộ phận riêng lẻ.
23. Chính sách kế toán được sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp cũng là chính sách kế toán cơ bản để lập báo cáo bộ phận. Ngoài ra, chính sách kế toán để lập báo cáo bộ phận còn bao gồm các chính sách liên quan trực tiếp đến việc lập báo cáo bộ phận, như các nhân tố xác định bộ phận phải báo cáo, phương pháp định giá các giao dịch liên bộ phận, cơ sở phân bổ doanh thu và chi phí vào các bộ phận.

XÁC ĐỊNH CÁC BỘ PHẬN PHẢI BÁO CÁO

Báo cáo chính yếu và thứ yếu

24. **Tính chất rủi ro và lợi ích kinh tế của một doanh nghiệp là căn cứ chủ yếu để xác định báo cáo bộ phận chính yếu (báo cáo đối với bộ phận chính yếu) được lập theo lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý. Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động chủ yếu bởi những khác biệt về sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp đó sản xuất ra thì báo cáo chính yếu phải căn cứ vào thông tin về lĩnh vực kinh doanh và báo cáo thứ yếu (báo cáo đối với bộ phận thứ yếu) căn cứ vào thông tin về khu vực địa lý. Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động chủ yếu do doanh nghiệp hoạt động tại nhiều khu vực địa lý khác nhau thì báo cáo chính yếu phải căn cứ vào thông tin về khu vực địa lý và báo cáo thứ yếu phải căn cứ vào thông tin về lĩnh vực kinh doanh.**
25. **Cơ cấu tổ chức và quản lý nội bộ của doanh nghiệp và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ cho Ban Giám đốc thường là cơ sở để nhận biết nguồn và tính chất chủ yếu của các rủi ro và các tỷ suất sinh lời khác nhau của doanh nghiệp. Đó là cơ sở để xác định xem báo cáo bộ phận nào là chính yếu và báo cáo bộ phận nào là thứ yếu ngoại trừ các trường hợp quy định dưới đây:**
 - a) **Nếu rủi ro và tỷ suất sinh lời của doanh nghiệp bị tác động mạnh bởi cả sự khác nhau về sản phẩm và dịch vụ do doanh nghiệp đó sản xuất ra và về khu vực địa lý mà doanh nghiệp này đang hoạt động được chứng minh bởi "phương pháp ma trận" đối với việc quản lý doanh nghiệp và báo cáo nội bộ cho Ban Giám đốc, sau đó doanh nghiệp sử dụng lĩnh vực kinh doanh là báo cáo chính yếu và khu vực địa lý là báo cáo thứ yếu; và**
 - b) **Nếu cơ cấu tổ chức và quản lý của doanh nghiệp và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ cho Ban Giám đốc không dựa trên sự khác nhau về sản phẩm và dịch vụ hoặc về khu vực địa lý thì Ban Giám đốc cần phải quyết định xem liệu các rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp liên quan nhiều hơn đến sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp đó sản xuất ra hay liên quan nhiều hơn đối với các khu vực địa lý mà doanh nghiệp này hoạt động. Kết quả là Ban Giám đốc phải chọn lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý để lập báo cáo bộ phận chính yếu.**
26. Phần lớn các doanh nghiệp căn cứ vào rủi ro và lợi ích kinh tế để xác định cơ cấu tổ chức và quản lý của mình. Cơ cấu tổ chức, quản lý và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ cung cấp bằng chứng về khả năng rủi ro và lợi ích kinh tế chủ yếu phục vụ cho mục đích lập báo cáo bộ phận của doanh nghiệp. Doanh nghiệp thường báo cáo thông tin bộ phận trong báo cáo tài chính của mình trên cùng một cơ sở khi lập báo cáo nội bộ lên Ban Giám đốc. Khả năng rủi ro và lợi ích kinh tế trở thành khuôn mẫu xác định báo cáo bộ phận chính yếu hay thứ yếu.
27. Việc trình bày theo "phương pháp ma trận" khi các thông tin về lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý đều được báo cáo theo bộ phận chính yếu và có phần thuyết minh đầy đủ các thông tin cho mỗi cơ sở lập báo cáo. Phương pháp ma trận cung cấp thông tin hữu ích nếu rủi ro và tỷ

suất sinh lời bị tác động mạnh bởi cả sự khác biệt về sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp sản xuất ra và bởi cả khu vực địa lý mà doanh nghiệp hoạt động.

28. Trong một số trường hợp, cơ cấu tổ chức và báo cáo tài chính nội bộ của doanh nghiệp có thể thiết lập không phụ thuộc vào sự khác biệt về sản phẩm và dịch vụ mà doanh nghiệp sản xuất ra và khu vực địa lý mà doanh nghiệp hoạt động. Ví dụ, báo cáo tài chính nội bộ được thiết lập trên cơ sở các pháp nhân kinh tế mà các pháp nhân này sản xuất ra các sản phẩm và dịch vụ với tỷ suất sinh lời khác nhau. Trường hợp này các thông tin bộ phận của báo cáo tài chính nội bộ sẽ không đáp ứng được mục đích của Chuẩn mực này. Theo đó, đoạn 25(b) yêu cầu Ban Giám đốc doanh nghiệp phải xác định xem liệu rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp có liên quan nhiều đến lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý làm cơ sở để doanh nghiệp lựa chọn báo cáo bộ phận nào là chính yếu. Mục đích của sự lựa chọn trên là để đạt được mức độ so sánh hợp lý với các doanh nghiệp khác và đáp ứng nhu cầu cung cấp đầy đủ thông tin tài chính cấp thiết cho nhà đầu tư, các chủ nợ và các đối tượng khác khi xem xét về rủi ro và lợi ích kinh tế liên quan đến lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý của doanh nghiệp.

Các lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý

29. **Các bộ phận được lập theo lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý của doanh nghiệp dùng để lập báo cáo cho bên ngoài phải là các đơn vị nằm trong cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp đó. Thông tin bộ phận do các đơn vị này lập để giúp Ban Giám đốc đánh giá hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và đưa ra quyết định điều hành và quản lý trong tương lai của doanh nghiệp ngoại trừ các nhân tố được quy định trong đoạn 30.**
30. **Nếu cơ cấu tổ chức và quản lý của doanh nghiệp và hệ thống báo cáo tài chính nội bộ cho Ban Giám đốc được thiết lập không dựa trên lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý (đoạn 25b) thì Ban Giám đốc phải lựa chọn lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý làm báo cáo chính yếu. Khi đó, Ban Giám đốc phải căn cứ vào các nhân tố theo định nghĩa trong đoạn 09 của Chuẩn mực này chứ không phải căn cứ vào hệ thống báo cáo tài chính nội bộ của doanh nghiệp để xác định lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý phải lập báo cáo bộ phận. Các nhân tố này phải đáp ứng các yêu cầu sau:**
- Nếu một hay một số bộ phận được báo cáo là lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý thoả mãn các yêu cầu của đoạn 09 thì không cần phân chia chi tiết hơn để lập báo cáo bộ phận;**
 - Đối với các bộ phận không thoả mãn các yêu cầu của đoạn 09, thì Ban Giám đốc doanh nghiệp cần phải xem xét đến việc phân chia các bộ phận chi tiết hơn để báo cáo thông tin theo lĩnh vực kinh doanh hoặc theo khu vực địa lý phù hợp đoạn 09; và**
 - Nếu báo cáo theo bộ phận chi tiết đáp ứng các yêu cầu của đoạn 09 thì đoạn 32 và 33 quy định các căn cứ để xác định các bộ phận chi tiết có thể báo cáo.**
31. Theo Chuẩn mực này, hầu hết các doanh nghiệp sẽ xác định lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý theo đơn vị tổ chức có báo cáo cho Ban Giám đốc để phục vụ cho việc đánh giá hoạt động của mỗi doanh nghiệp và để quyết định phân bổ nguồn lực trong tương lai. Các bộ phận có thể lập báo cáo không theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý, thì doanh nghiệp phải phân chia bộ phận chi tiết hơn để báo cáo thông tin tài chính về lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý.

Các bộ phận cần báo cáo

32. **Hai hay nhiều lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý tương đương có thể được kết hợp thành một lĩnh vực kinh doanh hay một khu vực địa lý. Hai hay nhiều lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý được coi là tương đương khi:**
- Tương đương về tình hình tài chính;**
 - Có chung phần lớn các nhân tố quy định trong đoạn 09;**
33. **Một lĩnh vực kinh doanh hay khu vực địa lý cần được xác định là một bộ phận phải báo cáo khi phần lớn doanh thu phát sinh từ bán hàng ra ngoài đồng thời thoả mãn một trong các điều kiện sau:**

- a) **Tổng Doanh thu của bộ phận từ việc bán hàng ra ngoài và từ giao dịch với các bộ phận khác phải chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu của tất cả bộ phận, hoặc**
- b) **Kết quả kinh doanh của bộ phận này bất kể lãi (hay lỗ) chiếm từ 10 % trở lên trên tổng lãi (hay lỗ) của tất cả các bộ phận có lãi (hoặc trên tổng lỗ của tất cả các bộ phận lỗ) nếu đại lượng nào có giá trị tuyệt đối lớn hơn, hoặc**
- c) **Tài sản của bộ phận chiếm từ 10 % trở lên trên tổng tài sản của tất cả các bộ phận.**

34. **Đối với các bộ phận có mức dưới 10% theo quy định trong đoạn 33:**

- a) **Bộ phận đó có thể báo cáo được mà không tính đến yếu tố quy mô nếu thông tin của bộ phận đó là cần thiết cho người sử dụng báo cáo tài chính;**
- b) **Nếu bộ phận đó có thể được kết hợp với các bộ phận tương đương khác ; và**
- c) **Nếu các bộ phận còn lại được báo cáo thành một khoản mục riêng.**

35. **Nếu tổng doanh thu bán hàng ra ngoài của doanh nghiệp được phân bổ cho các bộ phận có thể được báo cáo thấp hơn 75% tổng số doanh thu của doanh nghiệp hoặc doanh thu của tập đoàn thì phải xác định thêm bộ phận cần báo cáo, kể cả khi bộ phận đó không đáp ứng được tiêu chuẩn 10% trong đoạn 33, cho tới khi đạt được ít nhất 75% tổng số doanh thu của doanh nghiệp hoặc tập đoàn được tính cho các bộ phận báo cáo được.**

36. **Mức 10% trong Chuẩn mực này không phải là ngưỡng để xác định mức trọng yếu của báo cáo tài chính mà là cơ sở để xác định bộ phận phải báo cáo theo lĩnh vực kinh doanh và khu vực địa lý.**

37. **Việc giới hạn đối với các bộ phận cần báo cáo phần lớn doanh thu từ việc bán hàng và cung cấp dịch vụ ra bên ngoài không có nghĩa là các giai đoạn khác nhau của quy trình sản xuất khép kín phải được xác định như là các bộ phận kinh doanh riêng biệt. Một số ngành có thể lập báo cáo bộ phận cho các hoạt động trong quy trình sản xuất khép kín như là các bộ phận kinh doanh riêng biệt mặc dù các bộ phận này không tạo ra doanh thu từ việc bán hàng và cung cấp dịch vụ ra bên ngoài. Ví dụ, Tổng Công ty dầu khí có thể lập báo cáo bộ phận cho các hoạt động khai thác và sản xuất, hoạt động lọc dầu và bán hàng là hai bộ phận kinh doanh riêng biệt cho dù hầu hết hay toàn bộ các sản phẩm khai thác dầu thô được chuyển giao cho bộ phận lọc dầu của doanh nghiệp.**

38. **Chuẩn mực này khuyến khích nhưng không bắt buộc việc lập báo cáo bộ phận cho các hoạt động có quy trình sản xuất khép kín.**

39. **Nếu báo cáo tài chính nội bộ coi các giai đoạn khác nhau của quy trình sản xuất khép kín là một bộ phận kinh doanh riêng biệt nhưng báo cáo ra bên ngoài không trình bày là bộ phận kinh doanh riêng biệt thì bộ phận bán hàng được kết hợp với bộ phận mua để thành bộ phận báo cáo ra bên ngoài, trừ khi không thể thực hiện được.**

40. **Một bộ phận được báo cáo trong năm trước vì đạt ngưỡng 10% nhưng năm hiện tại không đạt ngưỡng 10% thì vẫn là bộ phận phải báo cáo trong năm hiện tại, nếu Ban Giám đốc đánh giá bộ phận này vẫn có tầm quan trọng trong năm tiếp theo.**

41. **Nếu một bộ phận được xác định là có thể báo cáo trong năm nay do đạt ngưỡng 10% thì thông tin của bộ phận này năm trước cần phải được trình bày lại để cung cấp số liệu so sánh cho người sử dụng báo cáo mặc dù bộ phận đó không đạt 10% trong năm trước, trừ khi không thể thực hiện được.**

Chính sách kế toán của bộ phận

42. **Thông tin bộ phận phải được lập và trình bày phù hợp với chính sách kế toán áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất hoặc báo cáo tài chính của doanh nghiệp.**

43. **Chính sách kế toán mà Ban Giám đốc doanh nghiệp sử dụng để lập báo cáo tài chính hợp nhất hoặc báo cáo tài chính của doanh nghiệp là chính sách kế toán mà Ban Giám đốc cho là hợp nhất để lập báo cáo ra bên ngoài doanh nghiệp. Mục đích của việc trình bày thông tin bộ phận**

là để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ và đánh giá được doanh nghiệp một cách toàn diện hơn, nên khi lập và trình bày thông tin bộ phận, chuẩn mực này yêu cầu sử dụng các chính sách kế toán mà Ban Giám đốc đã chọn lựa để lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất.

44. Chuẩn mực này cho phép việc trình bày các thông tin bộ phận bổ sung được lập trên cơ sở khác với chính sách kế toán áp dụng đối với báo cáo tài chính hợp nhất hoặc báo cáo tài chính của doanh nghiệp khi thoả mãn 2 điều kiện:

- a) Các thông tin được báo cáo tài chính nội bộ cho Ban Giám đốc nhằm đưa ra quyết định về việc phân bổ các nguồn lực vào bộ phận và đánh giá hoạt động của bộ phận đó; và
- b) Cơ sở lập thông tin bộ phận bổ sung được trình bày rõ ràng.

45. Tài sản do hai hay nhiều bộ phận sử dụng cần phải phân bổ cho các bộ phận đó khi doanh thu và các chi phí có liên quan tới tài sản được phân bổ cho các bộ phận.

46. Cách thức phân bổ tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí cho các bộ phận phụ thuộc vào tính chất của khoản mục hay hoạt động do bộ phận đó tiến hành và quyền tự chủ của bộ phận đó. Không áp dụng một tiêu thức chung cho tất cả các doanh nghiệp. Việc phân bổ tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí có liên quan đến hai hay nhiều bộ phận, phải dựa trên cơ sở hợp lý. Các định nghĩa về doanh thu, chi phí, tài sản và nợ phải trả bộ phận có liên quan với nhau và kết quả phân bổ theo đó cũng phải nhất quán: Các tài sản sử dụng chung được phân bổ cho các bộ phận khi doanh thu và chi phí có liên quan tới tài sản đó cũng được phân bổ cho các bộ phận này. Ví dụ: Một tài sản được coi là tài sản của bộ phận khi phần khấu hao của tài sản đó được tính vào chi phí khi xác định kết quả kinh doanh của bộ phận.

Trình bày

47. Trong chuẩn mực này, các đoạn từ 48 đến 61 quy định về trình bày đối với các bộ phận báo cáo được coi là bộ phận chính yếu. Các đoạn từ 62 đến 66 quy định về yêu cầu cần trình bày đối với các bộ phận báo cáo được coi là bộ phận thứ yếu. Việc khuyến khích các doanh nghiệp trình bày toàn bộ các thông tin đối với mỗi bộ phận thứ yếu như yêu cầu đối với bộ phận chính yếu được xác định trong các đoạn từ 48 đến 61. Các đoạn từ 67 đến 76 quy định các vấn đề cần thuyết minh về báo cáo bộ phận.

Báo cáo đối với bộ phận chính yếu

48. **Các yêu cầu về trình bày nêu trong các đoạn từ 49 đến 61 cần phải được áp dụng cho mỗi bộ phận cần báo cáo dựa vào báo cáo bộ phận chính yếu của doanh nghiệp.**

49. **Doanh nghiệp phải trình bày doanh thu bộ phận đối với mỗi bộ phận cần báo cáo. Doanh thu bộ phận từ việc bán hàng và cung cấp dịch vụ cho khách hàng bên ngoài và từ các giao dịch với các bộ phận khác phải được báo cáo riêng biệt.**

50. **Doanh nghiệp phải trình bày kết quả bộ phận đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.**

51. Nếu doanh nghiệp tính toán được lãi hoặc lỗ thuần của bộ phận hoặc có các chỉ tiêu khác đánh giá khả năng sinh lời của bộ phận ngoài kết quả bộ phận mà không có sự phân bổ tùy tiện, thì khuyến khích doanh nghiệp trình bày thêm các chỉ tiêu đó kèm theo những diễn giải phù hợp. Nếu các chỉ tiêu đó được tính toán dựa trên chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất hoặc báo cáo tài chính của doanh nghiệp thì doanh nghiệp cần trình bày rõ cơ sở tính toán chỉ tiêu đó trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

52. Khuyến khích doanh nghiệp trình bày thêm các chỉ tiêu để đánh giá hoạt động của bộ phận: Lợi nhuận gộp trên doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh hoặc lợi nhuận trước hoặc sau thuế.

53. Doanh nghiệp phải trình bày “**Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận**” đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.
54. Doanh nghiệp phải trình bày “**Nợ phải trả bộ phận**” đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.
55. Doanh nghiệp phải trình bày “**Tổng chi phí đã phát sinh trong niên độ để mua tài sản cố định**”- tài sản bộ phận dự kiến sẽ sử dụng nhiều hơn một niên độ (TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và các tài sản dài hạn khác) đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.
56. Doanh nghiệp phải trình bày “**Tổng chi phí khấu hao TSCĐ và phân bổ chi phí trả trước dài hạn của bộ phận**” trong niên độ đã được tính trong chi phí để tính kết quả bộ phận đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.
57. Khuyến khích doanh nghiệp trình bày bản chất và giá trị của các khoản doanh thu và chi phí có quy mô, tính chất và phạm vi ảnh hưởng đáng kể mà phần thuyết minh này là phù hợp để giải thích được hoạt động trong niên độ của mỗi bộ phận cần báo cáo.
58. Các khoản mục doanh thu và chi phí từ các hoạt động có tính chất, quy mô đáng kể cần được thuyết minh để giải thích các hoạt động của doanh nghiệp đó trong niên độ, thì tính chất và giá trị các khoản mục đó phải trình bày riêng rẽ. Quy định tại đoạn 57 không thay đổi việc phân loại các khoản mục doanh thu và chi phí từ các hoạt động thông thường sang hoạt động khác hoặc thay đổi cách tính các khoản mục đó.
59. Đối với mỗi bộ phận cần báo cáo, doanh nghiệp phải trình bày tổng giá trị các khoản chi phí lớn không bằng tiền, ngoại trừ chi phí khấu hao và chi phí phân bổ đã được thuyết minh riêng rẽ theo quy định tại đoạn 56.
60. Nếu doanh nghiệp đưa ra các thuyết minh về luồng tiền bộ phận theo quy định của Chuẩn mực số 24 “**Báo cáo lưu chuyển tiền tệ**” thì không phải trình bày tổng chi phí khấu hao và chi phí phân bổ theo quy định tại đoạn 56 và các chi phí không bằng tiền theo quy định tại đoạn 59.
61. Doanh nghiệp phải trình bày bảng đối chiếu giữa số liệu của các bộ phận và số liệu tổng cộng trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất. Trong bảng đối chiếu này các số liệu không thuộc các bộ phận báo cáo phải được gộp vào một cột. Doanh nghiệp phải đối chiếu doanh thu bộ phận so với tổng doanh thu bán hàng ra bên ngoài trong đó nêu rõ số doanh thu bán hàng ra bên ngoài chưa được báo cáo ở bất kỳ bộ phận nào; kết quả kinh doanh của bộ phận với tổng kết quả kinh doanh của doanh nghiệp và với lợi nhuận thuần của doanh nghiệp; tài sản bộ phận phải được đối chiếu với tổng tài sản của doanh nghiệp; nợ phải trả của bộ phận phải đối chiếu với tổng nợ phải trả của doanh nghiệp.

Báo cáo đối với bộ phận thứ yếu

62. Các đoạn từ 63 đến 66 quy định về các yêu cầu cần trình bày đối với các bộ phận báo cáo được coi là bộ phận thứ yếu của doanh nghiệp, như sau:
- Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo lĩnh vực kinh doanh, thì báo cáo bộ phận thứ yếu được lập theo quy định trong đoạn 63;
 - Nếu báo cáo bộ phận chính yếu của doanh nghiệp được lập theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của tài sản (nơi sản phẩm của doanh nghiệp được sản xuất hoặc nơi các dịch vụ của doanh nghiệp hình thành) thì báo cáo bộ phận thứ yếu được lập theo quy định trong đoạn 64 và 65;
 - Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của khách hàng (thị trường nơi các sản phẩm của doanh nghiệp được bán hoặc nơi mà các dịch vụ được cung cấp) thì báo cáo bộ phận thứ yếu được lập theo quy định trong đoạn 64 và 66;
63. Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo lĩnh vực kinh doanh thì báo cáo bộ phận

thứ yếu phải gồm các thông tin sau:

- a) Doanh thu bộ phận bán hàng ra bên ngoài theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của khách hàng, nếu doanh thu bán hàng ra bên ngoài của mỗi bộ phận đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu của doanh nghiệp bán hàng ra bên ngoài;
 - b) Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận theo vị trí của tài sản, nếu tài sản của mỗi bộ phận đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng tài sản của toàn bộ các khu vực địa lý; và
 - c) Tổng chi phí đã phát sinh trong niên độ để mua tài sản cố định – tài sản bộ phận dự kiến sẽ sử dụng nhiều hơn một niên độ (TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và các tài sản dài hạn khác) theo vị trí của tài sản, nếu tài sản của bộ phận đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng tài sản của các bộ phận.
64. Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo khu vực địa lý (dựa trên vị trí của tài sản hay vị trí của khách hàng) thì báo cáo bộ phận thứ yếu cũng phải thuyết minh các thông tin sau đối với lĩnh vực kinh doanh có doanh thu từ việc bán hàng ra bên ngoài chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu từ bán hàng ra bên ngoài của doanh nghiệp, hoặc tài sản bộ phận chiếm từ 10% trở lên trên tổng tài sản của các bộ phận:
- a) Doanh thu bộ phận bán hàng ra bên ngoài;
 - b) Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận; và
 - c) Tổng chi phí phát sinh trong niên độ để mua tài sản cố định – tài sản bộ phận dự kiến sẽ sử dụng nhiều hơn một niên độ (TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tài sản dài hạn khác).
65. Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của tài sản, và vị trí của khách hàng của doanh nghiệp khác với vị trí của tài sản của doanh nghiệp thì doanh nghiệp cần phải báo cáo doanh thu bán hàng ra bên ngoài cho mỗi bộ phận theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của khách hàng mà doanh thu từ việc bán hàng cho khách hàng bên ngoài của nó chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu bán hàng ra bên ngoài của doanh nghiệp.
66. Nếu báo cáo bộ phận chính yếu được lập theo khu vực địa lý dựa trên vị trí của khách hàng, và tài sản của doanh nghiệp được đặt tại các khu vực địa lý khác với khách hàng của doanh nghiệp, thì doanh nghiệp cần phải thuyết minh các thông tin dưới đây đối với mỗi khu vực địa lý dựa trên vị trí của tài sản mà doanh thu bán hàng ra bên ngoài hoặc tài sản của bộ phận đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu bán hàng ra bên ngoài hoặc tổng tài sản của doanh nghiệp:
- a) Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận theo khu vực địa lý của tài sản; và
 - b) Tổng chi phí phát sinh trong kỳ để mua tài sản cố định – tài sản bộ phận dự kiến sẽ sử dụng nhiều hơn một niên độ (TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tài sản dài hạn khác) theo vị trí của tài sản.

Các thuyết minh khác

67. Nếu một lĩnh vực kinh doanh hoặc một khu vực địa lý mà thông tin được báo cáo cho Ban Giám đốc không phải là một bộ phận phải báo cáo do bộ phận đó thu được phần lớn doanh thu từ việc bán hàng cho các bộ phận khác, tuy nhiên doanh thu của bộ phận này từ việc bán hàng ra bên ngoài chiếm từ 10% trở lên trên tổng doanh thu của doanh nghiệp bán hàng ra bên ngoài, doanh nghiệp này cũng cần phải thuyết minh về doanh thu từ việc: Bán hàng ra bên ngoài và bán hàng cho các bộ phận nội bộ khác.
68. Để xác định và báo cáo doanh thu bộ phận từ các giao dịch với các bộ phận khác, các khoản chuyển giao giữa các bộ phận cần phải được tính toán trên cơ sở là doanh nghiệp này thực sự được sử dụng để định giá các khoản chuyển nhượng đó. Cơ sở cho việc định giá các khoản chuyển giao giữa các bộ phận đó và bất cứ sự thay đổi liên quan cần phải được thuyết minh trong báo cáo tài chính.
69. Những thay đổi về chính sách kế toán được áp dụng cho việc trình bày báo cáo bộ phận có ảnh hưởng trọng yếu lên các thông tin bộ phận cần phải được thuyết minh. Thông tin bộ phận của kỳ trước được trình bày cho mục đích so sánh cần phải được trình bày lại, kể cả

tính chất và lý do thay đổi (nếu có). Các tác động về tài chính cũng phải được trình bày nếu có thể xác định được một cách hợp lý. Nếu doanh nghiệp thay đổi việc xác định các bộ phận báo cáo và không công bố thông tin bộ phận kỳ trước theo căn cứ mới thì để đáp ứng mục đích so sánh, doanh nghiệp phải báo cáo thông tin bộ phận dựa trên cả căn cứ mới và căn cứ cũ.

70. Doanh nghiệp phải thay đổi chính sách kế toán khi tình hình thực tế yêu cầu, theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền hoặc nếu việc thay đổi chính sách kế toán sẽ hợp lý hơn đối với các sự kiện hoặc các nghiệp vụ trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
71. Những thay đổi về chính sách kế toán được áp dụng ở doanh nghiệp có tác động tới các thông tin bộ phận phải được áp dụng hồi tố và các thông tin kỳ trước phải được điều chỉnh. Khi áp dụng phương pháp này, các thông tin bộ phận của kỳ trước sẽ được trình bày.
72. Một số thay đổi về chính sách kế toán có liên quan cụ thể đến việc báo cáo bộ phận, như: Các thay đổi trong việc xác định các bộ phận và các thay đổi về cơ sở phân bổ doanh thu và chi phí vào các bộ phận. Những thay đổi đó có thể tác động đáng kể lên các thông tin bộ phận được báo cáo nhưng sẽ không làm thay đổi tổng số các thông tin tài chính được báo cáo đối với toàn bộ doanh nghiệp. Để giúp người sử dụng báo cáo tài chính nắm được những thay đổi này và để đánh giá được các xu hướng, những thông tin bộ phận của kỳ trước được bao gồm trong báo cáo tài chính để phục vụ cho mục đích so sánh được nêu rõ, nếu có thể sẽ phản ánh được chính sách kế toán mới.
73. Quy định ở đoạn 68 phục vụ cho mục đích lập báo cáo bộ phận. Các khoản chuyển giao nội bộ cần phải được xác định trên cơ sở là doanh nghiệp thực sự đã từng định giá các khoản chuyển giao nội bộ đó. Nếu doanh nghiệp thay đổi phương pháp đã sử dụng để định giá khoản chuyển giao, thì đó không phải là thay đổi về chính sách kế toán mà dữ liệu bộ phận kỳ trước cần phải được nêu rõ theo đoạn 69. Tuy nhiên, đoạn 68 yêu cầu phải thuyết minh những thay đổi.
74. **Doanh nghiệp cần báo cáo các loại sản phẩm và dịch vụ trong mỗi lĩnh vực kinh doanh được báo cáo và thành phần của mỗi khu vực địa lý được báo cáo, cả chính yếu và thứ yếu, nếu không diễn giải ngược lại trong báo cáo tài chính.**
75. Đánh giá tác động của những vấn đề đó như là sự thay đổi về nhu cầu, thay đổi về giá đầu vào và các nhân tố sản xuất khác. Việc phát triển các sản phẩm lựa chọn thay thế và các quy trình kinh doanh, cần phải nắm được các hoạt động của bộ phận đó. Để đánh giá được ảnh hưởng của những thay đổi về môi trường kinh tế, chính trị và tỷ lệ sinh lời của một khu vực địa lý, điều quan trọng là phải hiểu được thành phần của khu vực địa lý đó.
76. Các bộ phận được báo cáo năm trước nhưng năm nay không còn đáp ứng được ngưỡng định lượng (ví dụ: do sự giảm sút về nhu cầu hoặc một sự thay đổi về chiến lược quản lý hoặc do một phần các hoạt động của bộ phận được bán hoặc được kết hợp với các bộ phận khác) thì không được báo cáo một cách tách biệt. Doanh nghiệp cần giải thích lý do tại sao một bộ phận được báo cáo năm trước nhưng năm nay lại không được báo cáo nhằm giúp người sử dụng báo cáo dự đoán được xu hướng vận động của doanh nghiệp như sự sụt giảm về thị trường và những thay đổi trong các chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp,... ./.

□ □ □

CHUẨN MỤC SỐ 29
**THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN,
ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT**
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/ QĐ-BTC
ngày 15/02/2005 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, phương pháp kế toán và trình bày sự thay đổi trong các chính sách kế toán, các ước tính kế toán và sửa chữa các sai sót để doanh nghiệp có thể lập và trình bày báo cáo tài chính một cách nhất quán. Chuẩn mực này cũng nhằm mục đích nâng cao tính phù hợp, độ tin cậy của các báo cáo tài chính của doanh nghiệp và khả năng so sánh các báo cáo tài chính của doanh nghiệp giữa các kỳ và với báo cáo tài chính của các doanh nghiệp khác.

02. Chuẩn mực này áp dụng để xử lý những thay đổi trong các chính sách kế toán, các ước tính kế toán và sửa chữa sai sót của các kỳ kế toán trước.

03. Việc lựa chọn áp dụng các chính sách kế toán và trình bày các chính sách kế toán được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 “Trình bày báo cáo tài chính”. Ảnh hưởng về thuế của việc sửa chữa các sai sót kỳ trước và điều chỉnh hồi tố đối với những thay đổi trong chính sách kế toán được kế toán và trình bày phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

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

Chính sách kế toán: Là các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể được doanh nghiệp áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Thay đổi ước tính kế toán: Là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của tài sản được tạo ra từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích kinh tế trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan đến tài sản và nợ phải trả đó. Những thay đổi trong ước tính kế toán do có các thông tin mới không phải là sửa chữa các sai sót.

Bỏ sót hoặc sai sót trọng yếu: Việc bỏ sót hoặc sai sót được coi là trọng yếu nếu chúng 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. Mức độ trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và tính chất của các bỏ sót hoặc sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Quy mô, tính chất của khoản mục là nhân tố quyết định đến tính trọng yếu.

Sai sót của kỳ trước: Là những sai sót hoặc bỏ sót trong báo cáo tài chính tại một hay nhiều kỳ trước do không sử dụng hoặc sử dụng không đúng các thông tin:

(a) Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của các kỳ đó được phép công bố;

(b) Có thể thu thập và sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính đó.

Các sai sót bao gồm sai sót do tính toán, áp dụng sai các chính sách kế toán, bỏ quên, hiểu hoặc diễn giải sai các sự việc và gian lận.

Áp dụng hồi tố: Là việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch, sự kiện phát sinh trước ngày phải thực hiện các chính sách kế toán đó.

Điều chỉnh hồi tố: Là việc điều chỉnh những ghi nhận, xác định giá trị và trình bày các khoản mục của báo cáo tài chính như thể các sai sót của kỳ trước chưa hề xảy ra.

Tính không hiện thực: Một yêu cầu được coi là không hiện thực khi doanh nghiệp không thể áp dụng được yêu cầu đó sau rất nhiều nỗ lực, cố gắng. Việc áp dụng hồi tố đối với các thay đổi trong chính sách kế toán hoặc thực hiện điều chỉnh hồi tố nhằm sửa chữa các sai sót của kỳ trước là không hiện thực nếu:

- (a) Ảnh hưởng của việc áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố là không thể xác định được;
- (b) Việc áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố đòi hỏi phải đặt giả thiết về ý định của Ban Giám đốc trong thời kỳ đó;
- (c) Việc áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố đòi hỏi một ước tính đáng kể và không phân biệt được các thông tin sau đây với các thông tin khác:
 - Cung cấp bằng chứng của hoàn cảnh tại ngày mà các khoản mục này được ghi nhận, được xác định giá trị và được trình bày; và
 - Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của kỳ trước được phép công bố.

Áp dụng phi hồi tố đối với thay đổi trong chính sách kế toán và ghi nhận ảnh hưởng của việc thay đổi các ước tính kế toán là:

- (a) Áp dụng chính sách kế toán mới đối với các giao dịch và sự kiện phát sinh kể từ ngày có sự thay đổi chính sách kế toán;
- (b) Ghi nhận ảnh hưởng của việc thay đổi ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và tương lai do ảnh hưởng của sự thay đổi.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Thay đổi chính sách kế toán

Tính nhất quán của chính sách kế toán

05. Doanh nghiệp phải lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất quán đối với các giao dịch, sự kiện tương tự, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác yêu cầu hoặc cho phép phân loại các giao dịch, sự kiện tương tự thành các nhóm nhỏ và áp dụng chính sách kế toán khác nhau cho các nhóm này. Trường hợp này, một chính sách kế toán phù hợp sẽ được lựa chọn và áp dụng nhất quán đối với mỗi nhóm.

Thay đổi chính sách kế toán

06. Doanh nghiệp chỉ được thay đổi chính sách kế toán khi :

- (a) Có sự thay đổi theo quy định của pháp luật hoặc của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán; hoặc
- (b) Sự thay đổi sẽ dẫn đến báo cáo tài chính cung cấp thông tin tin cậy và thích hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

07. Người sử dụng báo cáo tài chính cần phải so sánh được báo cáo tài chính của doanh nghiệp qua nhiều kỳ để xác định xu hướng biến động tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp. Do đó, chính sách kế toán cần được áp dụng nhất quán giữa các kỳ, trừ khi có sự thay đổi chính sách kế toán theo quy định tại đoạn 06.

08. Những vấn đề sau đây không phải là thay đổi chính sách kế toán:

(a) Việc áp dụng một chính sách kế toán cho các giao dịch, sự kiện có sự khác biệt về cơ bản so với các giao dịch, sự kiện đó đã xảy ra trước đây;

(b) Việc áp dụng các chính sách kế toán mới cho các giao dịch, sự kiện chưa phát sinh trước đó hoặc không trọng yếu.

09. Việc đánh giá lại tài sản cố định theo quy định của Nhà nước được đề cập trong 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” là một thay đổi trong chính sách kế toán nhưng được xử lý như một nghiệp vụ iánh giá lại TSCĐ theo chuẩn mực số 03 hoặc 04, chứ không theo quy định của Chuẩn mực này.

Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán

10. Việc áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán được thực hiện trong các trường hợp sau:

(a) Doanh nghiệp phải thực hiện thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán theo các hướng dẫn chuyển đổi cụ thể (nếu có) của pháp luật, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán đó;

(b) Khi doanh nghiệp thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán nhưng không có các hướng dẫn chuyển đổi cụ thể cho sự thay đổi đó, hoặc tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố chính sách kế toán mới.

Áp dụng hồi tố

11. Khi sự thay đổi chính sách kế toán được áp dụng hồi tố theo đoạn 10(a) hoặc 10(b) thì doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu kỳ các khoản mục bị ảnh hưởng đã được trình bày trong phần vốn chủ sở hữu của kỳ sớm nhất và các số liệu so sánh cho mỗi kỳ trước cũng phải được trình bày như thể đã được áp dụng chính sách kế toán mới.

Giới hạn áp dụng hồi tố

12. Theo quy định tại đoạn 10(a) và 10(b), những thay đổi chính sách kế toán phải được áp dụng hồi tố, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của từng kỳ hoặc ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi.

13. Nếu tại thời điểm đầu kỳ hiện tại không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách kế toán mới cho tất cả các kỳ trước đó, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố các thông tin so sánh theo chính sách kế toán mới cho kỳ sớm nhất mà doanh nghiệp có thể thực hiện được.

14. Khi không thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới do không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách kế toán đó cho tất cả các kỳ trước đó, thì theo quy định tại đoạn 13, doanh nghiệp phải áp dụng hồi tố chính sách mới kể từ kỳ sớm nhất mà doanh nghiệp có thể thực hiện áp dụng hồi tố. Việc thay đổi chính sách kế toán vẫn được thực hiện ngay cả khi không thể áp dụng hồi tố cho các kỳ trước. Những hướng dẫn khi không thể áp dụng chính sách kế toán mới đối với một hoặc nhiều kỳ trước được quy định từ đoạn 30 đến 33.

Thay đổi ước tính kế toán

15. Nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp không thể xác định được một cách tin cậy mà chỉ có thể ước tính. Ước tính kế toán là một quá trình xét đoán dựa trên những thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm đó. Ví dụ cần thực hiện các ước tính kế toán đối với:

- (a) Các khoản phải thu khó đòi;
 - (b) Giá trị hàng lỗi thời tồn kho;
 - (c) Thời gian sử dụng hữu ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ làm cơ sở tính khấu hao;
 - (d) Nghĩa vụ bảo hành.
16. Việc sử dụng ước tính kế toán với độ tin cậy hợp lý là một phần không thể thiếu trong việc lập báo cáo tài chính và không vì là ước tính kế toán mà bị xem là kém tin cậy.
17. Ước tính kế toán cần được xem xét lại nếu các căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc do có thêm thông tin hay kinh nghiệm mới. Về bản chất, việc xem xét lại một ước tính kế toán không liên quan đến kỳ kế toán trước và không phải là việc sửa chữa một sai sót.
18. Thay đổi cách thức xác định thông tin là thay đổi về chính sách kế toán và không phải là thay đổi ước tính kế toán. Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.
- 19. Các thay đổi ước tính kế toán, trừ những thay đổi quy định tại đoạn 20, sẽ được áp dụng phi hồi tố và ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:**
- (a) Cửa kỳ có thay đổi, nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại; hoặc*
 - (b) Cửa kỳ có thay đổi và các kỳ sau đó, nếu thay đổi ảnh hưởng đến các kỳ này.*
- 20. Nếu sự thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản, nợ phải trả, hoặc thay đổi một khoản mục trong vốn chủ sở hữu thì thay đổi ước tính kế toán đó sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hay khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu liên quan.**
21. Việc điều chỉnh phi hồi tố đối với ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán có nghĩa là thay đổi chỉ được áp dụng cho giao dịch, sự kiện kể từ ngày thay đổi ước tính kế toán. Thay đổi ước tính kế toán có thể chỉ ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ hiện tại, hoặc có thể ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cả kỳ hiện tại và các kỳ sau đó.

Ví dụ, thay đổi ước tính giá trị khoản phải thu khó đòi chỉ ảnh hưởng đến lãi, lỗ của kỳ hiện tại và do đó được ghi nhận vào kỳ hiện tại. Ngược lại, thay đổi ước tính thời gian sử dụng hữu ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ làm cơ sở tính khấu hao sẽ ảnh hưởng đến chi phí khấu hao của cả kỳ hiện tại và các kỳ sau. Trong cả hai trường hợp, ảnh hưởng của thay đổi đối với kỳ hiện tại được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ hiện tại, còn những ảnh hưởng đối với các kỳ tương lai được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các kỳ tương lai.

Sai sót

22. Sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày và thuyết minh các khoản mục trên báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính được coi là không phù hợp với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán nếu chúng có các sai sót trọng yếu hoặc các sai sót không trọng yếu nhưng cố ý trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hay các luồng tiền theo một hướng khác. Những sai sót của kỳ hiện tại được phát hiện trong kỳ đó phải được sửa chữa trước khi báo cáo tài chính được phép công bố. Nếu sai sót trọng yếu được phát hiện ở kỳ sau thì sai sót này phải được điều chỉnh vào số liệu so sánh được trình bày trong báo cáo tài chính của kỳ phát hiện ra sai sót (xem các đoạn từ 23 đến 28).
- 23. Doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố những sai sót trọng yếu liên quan đến các kỳ trước vào báo cáo tài chính phát hành ngay sau thời điểm phát hiện ra sai sót bằng cách:**

(a) Điều chỉnh lại số liệu so sánh nếu sai sót thuộc kỳ lấy số liệu so sánh; hoặc

(b) Điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh, nếu sai sót thuộc kỳ trước kỳ lấy số liệu so sánh.

Giới hạn của điều chỉnh hồi tố

24. Sai sót của các kỳ trước được sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ hay ảnh hưởng lũy kế của sai sót.
25. Khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ, doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ sớm nhất (có thể chính là kỳ hiện tại) mà doanh nghiệp xác định được ảnh hưởng của sai sót.
26. Khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của sai sót tính đến thời điểm đầu kỳ hiện tại, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố số liệu so sánh để sửa chữa sai sót kể từ kỳ sớm nhất mà đơn vị xác định được ảnh hưởng này.
27. Việc sửa chữa sai sót của kỳ trước không được thực hiện bằng cách điều chỉnh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ phát hiện ra sai sót. Tất cả số liệu so sánh cần phải được điều chỉnh lại nếu có thể thực hiện được.
28. Khi không thể xác định được ảnh hưởng của một sai sót như sai sót khi áp dụng một chính sách kế toán đối với các kỳ quá khứ, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố thông tin so sánh trong báo cáo tài chính của kỳ sớm nhất mà doanh nghiệp xác định được ảnh hưởng của sai sót theo quy định tại đoạn 26. Việc sửa chữa sai sót không được bỏ qua phần điều chỉnh lũy kế đối với tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu trước kỳ đó. Những trường hợp không thể sửa chữa sai sót cho một hay nhiều kỳ trước được quy định từ đoạn 30 đến 33.
29. Sửa chữa sai sót khác với thay đổi ước tính kế toán. Ước tính kế toán về bản chất là những ước tính gần đúng, cần được xem xét lại khi có thêm thông tin mới. Ví dụ, việc ghi nhận lãi hay lỗ khi có kết luận cụ thể về một khoản nợ chưa xác định không phải là sửa chữa sai sót.

Tính không hiện thực của việc áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố

30. Trong một số trường hợp, không thể điều chỉnh thông tin cho một hay nhiều kỳ trong quá khứ để có số liệu so sánh với kỳ hiện tại. Ví dụ không thể thu thập dữ liệu của các kỳ trong quá khứ để có thể áp dụng hồi tố hoặc phi hồi tố một chính sách kế toán mới theo quy định tại đoạn 32-33 hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa các sai sót của các kỳ trước hoặc không thể tạo dựng lại được các thông tin này.
31. Trong nhiều trường hợp cần thực hiện ước tính kế toán khi áp dụng chính sách kế toán mới đối với các khoản mục của báo cáo tài chính được ghi nhận và trình bày thể hiện các giao dịch hoặc nghiệp vụ kinh tế. Ước tính thực hiện ngay sau ngày kết thúc niên độ thường mang tính chủ quan. Việc ước tính trở nên khó khăn hơn khi áp dụng hồi tố các chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót thuộc các kỳ trước và các giao dịch và nghiệp vụ kinh tế bị ảnh hưởng đó phát sinh từ rất lâu. Mục đích của ước tính kế toán liên quan đến các kỳ trước cũng giống với ước tính cho kỳ hiện tại là nhằm phản ánh phù hợp với hoàn cảnh tại thời điểm các giao dịch và sự kiện kinh tế phát sinh.
32. Khi áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới hoặc điều chỉnh hồi tố một sai sót đòi hỏi phải phân biệt được các thông tin sau đây với các thông tin khác:
 - (a) Thông tin cung cấp bằng chứng về hoàn cảnh tại ngày phát sinh giao dịch hoặc nghiệp vụ kinh tế;
 - (b) Thông tin sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của các kỳ trong quá khứ được phát hành.

Đối với một số ước tính kế toán, như ước tính giá trị hợp lý, không căn cứ vào thời giá hay các thông tin đầu vào có thể quan sát được thì rất khó có thể đánh giá được các thông tin này. Khi áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố, nếu ước tính trọng yếu cũng không phân biệt được hai loại thông tin này thì không thể áp dụng hồi tố chính sách kế toán hoặc sửa chữa hồi tố các sai sót của kỳ trước.

33. Không sử dụng những nhận thức có được ở các kỳ sau:

- (a) Khi áp dụng chính sách kế toán mới hoặc sửa chữa sai sót của các kỳ trước;
- (b) Khi đưa ra giả định về ý định của Ban Giám đốc trong kỳ trước;
- (c) Khi ước tính giá trị được ghi nhận, xác định và thuyết minh trong kỳ trước.

Ví dụ 1: Khi doanh nghiệp sửa chữa sai sót trong kỳ trước về việc xác định giá trị tài sản tài chính khi nó đang được phân loại là các khoản đầu tư giữ đến ngày đáo hạn theo chuẩn mực kế toán “Các công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị”, doanh nghiệp không được thay đổi cơ sở của việc xác định giá trị đối với kỳ đó dù rằng Ban Giám đốc sau đó lại quyết định không giữ các khoản đầu tư tới ngày đáo hạn.

Ví dụ 2: Khi doanh nghiệp sửa chữa sai sót của kỳ trước liên quan đến việc tính toán nghĩa vụ trên số ngày nghỉ ốm lũy kế của nhân viên, phải bỏ qua thông tin về dịch cúm xảy ra sau khi báo cáo tài chính đó được phát hành. Trường hợp sửa chữa các thông tin so sánh cho các kỳ trong quá khứ đòi hỏi phải có các ước tính đáng kể, tuy nhiên điều này không cản trở việc điều chỉnh hoặc sửa chữa các thông tin so sánh.

Trình bày

Trình bày về thay đổi chính sách kế toán

34. Khi áp dụng lần đầu một chính sách kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại, một kỳ nào đó trong quá khứ hoặc các kỳ trong tương lai, doanh nghiệp phải trình bày những thông tin sau:

- (a) Tên chính sách kế toán;
- (b) Hướng dẫn chuyển đổi chính sách kế toán;
- (c) Bản chất của sự thay đổi chính sách kế toán;
- (d) Mô tả các qui định của hướng dẫn chuyển đổi (nếu có);
- (e) Ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán đến các kỳ trong tương lai (nếu có);
- (f) Các khoản được điều chỉnh vào kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước, như:
 - Từng khoản mục trên báo cáo tài chính bị ảnh hưởng;
 - Chỉ số lãi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”;
- (g) Khoản điều chỉnh cho các kỳ trước của kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính;
- (h) Trình bày lý do và mô tả chính sách kế toán đó được áp dụng như thế nào và bắt đầu từ khi nào nếu không thể áp dụng hồi tố theo quy định của đoạn 10(a) hoặc 10(b) đối với một kỳ nào đó trong quá khứ, hoặc đối với kỳ sớm nhất.

Báo cáo tài chính của các kỳ tiếp theo không phải trình bày lại các thông tin này.

35. Khi chính sách kế toán được doanh nghiệp tự nguyện thay đổi có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc một kỳ kế toán nào đó trong quá khứ hoặc các kỳ trong tương lai, doanh nghiệp phải trình bày những thông tin sau:

- (a) **Bản chất của sự thay đổi chính sách kế toán;**
- (b) **Lý do của việc áp dụng chính sách kế toán mới đem lại thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn;**
- (c) **Các khoản được điều chỉnh vào kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước như:**
- Từng khoản mục trên báo cáo tài chính bị ảnh hưởng; và
 - Chỉ số lãi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”;
- (d) **Khoản điều chỉnh liên quan đến các kỳ sớm nhất;**
- (e) **Nếu việc áp dụng hồi tố theo yêu cầu của đoạn 10(a) hoặc 10(b) là không thể thực hiện được đối với một kỳ nào đó trong quá khứ, hoặc kỳ trước kỳ trình bày, thì phải trình bày lý do và mô tả chính sách kế toán đó được áp dụng như thế nào và bắt đầu từ khi nào.**

Báo cáo tài chính của các kỳ tiếp theo không phải trình bày lại các thông tin này.

Trình bày về thay đổi ước tính kế toán

36. **Doanh nghiệp phải trình bày tính chất và giá trị của các thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại, dự kiến ảnh hưởng đến các kỳ trong tương lai, trừ khi không thể xác định được thì phải trình bày lý do.**

Trình bày sai sót của các kỳ trước

37. **Khi thực hiện quy định tại đoạn 23, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:**

- (a) **Bản chất của sai sót thuộc các kỳ trước;**
- (b) **Khoản điều chỉnh đối với mỗi kỳ trước trong báo cáo tài chính:**
- Từng khoản mục trên báo cáo tài chính bị ảnh hưởng;
 - Chỉ số lãi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”;
- (c) **Giá trị điều chỉnh vào đầu kỳ của kỳ lấy số liệu so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính;**
- (d) **Nếu không thực hiện được điều chỉnh hồi tố đối với một kỳ cụ thể trong quá khứ, cần trình bày lý do, mô tả cách thức và thời gian sửa chữa sai sót.**

Báo cáo tài chính của các kỳ tiếp theo không phải trình bày lại những thông tin này./.

□ □ □

HỒ thèng
CHUÈN MÙC KỶ TO, N VIÕT NAM

Chuẩn mực số 11

HỢP NHẤT KINH DOANH
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY @PNH CHUNG

1. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua. Bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, các khoản nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lợi thế thương mại.
2. **Chuẩn mực này áp dụng cho việc hạch toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.**
3. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:
 - a) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được thực hiện dưới hình thức liên doanh;
 - b) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh cùng dưới một sự kiểm soát chung;
 - c) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến hai hoặc nhiều doanh nghiệp tương hỗ;
 - d) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được hợp nhất lại để hình thành một đơn vị báo cáo thông qua một hợp đồng mà không xác định được quyền sở hữu.

Xác định hợp nhất kinh doanh

4. Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh. Khi một doanh nghiệp mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì phải phân bổ giá phí của nhóm tài sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản đó dựa trên giá trị hợp lý tương ứng tại ngày mua.
5. Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: Một doanh nghiệp có thể mua cổ phần của một doanh nghiệp khác; mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác, gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác; mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Việc mua, bán có thể được thực hiện bằng việc phát hành công cụ vốn hoặc thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc thành lập một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc các tài sản thuần đã được chuyển giao, hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.
6. Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Trường hợp này, bên mua sẽ áp dụng Chuẩn mực này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của mình. Công ty mẹ sẽ trình bày phần sở hữu của mình trong công ty con trên báo cáo tài chính riêng của mình như là khoản đầu tư vào công ty con (Theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”).
7. Hợp nhất kinh doanh có thể liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó. Hợp nhất kinh doanh theo hình thức này không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con.
8. Hợp nhất kinh doanh trong chuẩn mực này bao gồm cả việc hợp nhất kinh doanh trong đó một doanh nghiệp được nắm quyền kiểm soát đối với các doanh nghiệp khác nhưng ngày nắm quyền kiểm soát (ngày mua) không trùng với ngày nắm quyền sở hữu (ngày trao đổi). Trường

hợp này có thể phát sinh khi bên được đầu tư đồng ý với thỏa thuận mua lại cổ phiếu với một số nhà đầu tư và do đó quyền kiểm soát của bên được đầu tư thay đổi.

- Chuẩn mực này không quy định về kế toán các khoản vốn góp liên doanh của các bên góp vốn liên doanh (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”).

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp chịu sự kiểm soát chung

- Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung là hợp nhất kinh doanh, trong đó tất cả các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát lâu dài bởi cùng một bên hoặc nhiều bên kể cả trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh và việc kiểm soát là lâu dài.
- Nhóm cá nhân có quyền kiểm soát một doanh nghiệp khác khi họ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó, theo thỏa thuận hợp đồng. Do đó, việc hợp nhất kinh doanh theo hình thức này sẽ không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này trong trường hợp cùng một nhóm cá nhân có quyền lợi chung cao nhất chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của từng đơn vị tham gia hợp nhất nhằm đạt được lợi ích từ hoạt động của các đơn vị đó theo thỏa thuận hợp đồng và quyền lợi chung cao nhất đó là lâu dài.
- Một cá nhân hoặc nhóm cá nhân có thể cùng nhau kiểm soát một đơn vị theo một thỏa thuận hợp đồng mà cá nhân hoặc nhóm cá nhân đó không phải lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kế toán. Vì vậy, các đơn vị tham gia hợp nhất không được coi như một phần của báo cáo tài chính hợp nhất cho việc hợp nhất kinh doanh của các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.
- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong từng đơn vị tham gia hợp nhất trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh không liên quan đến việc xác định hợp nhất có bao gồm các đơn vị dưới sự kiểm soát chung không. Một trong những đơn vị tham gia hợp nhất là công ty con không được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con” sẽ không liên quan đến việc xác định việc hợp nhất có liên quan đến các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

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

Ngày mua: Là ngày mà bên mua có quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

Ngày ký kết: Là ngày ghi trên hợp đồng khi đạt được thỏa thuận giữa các bên tham gia hợp nhất và ngày thông báo công khai trong trường hợp công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán. Trường hợp mua mang tính thôn tính, ngày sớm nhất thỏa thuận giữa các bên hợp nhất đạt được là ngày có đủ các chủ sở hữu của bên bị mua chấp thuận đề nghị của bên mua về việc nắm quyền kiểm soát của bên bị mua.

Hoạt động kinh doanh: Là tập hợp các hoạt động và tài sản được thực hiện và quản lý nhằm mục đích:

- Tạo ra nguồn thu cho các nhà đầu tư; hoặc
- Giảm chi phí cho nhà đầu tư hoặc mang lại lợi ích kinh tế khác trực tiếp hoặc theo tỷ lệ cho những người nắm quyền hoặc những người tham gia.

Hoạt động kinh doanh thường bao gồm các yếu tố đầu vào, các quy trình để xử lý các yếu tố đầu vào đó, và các yếu tố đầu ra đang hoặc sẽ được sử dụng để tạo ra doanh thu. Nếu lợi thế thương mại có được từ một tập hợp các hoạt động và các tài sản được chuyển giao thì tập hợp đó được coi là một hoạt động kinh doanh.

Hợp nhất kinh doanh: Là việc chuyển các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo.

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh dưới sự kiểm soát chung: Là hợp nhất kinh doanh trong đó các doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát của cùng một bên hoặc một nhóm các bên cả trước và sau khi hợp nhất kinh doanh và sự kiểm soát đó là lâu dài.

Nợ tiềm tàng: Theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”, nợ tiềm tàng là:

- a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc
- b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:
 - i) Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc
 - ii) Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

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 các hoạt động của doanh nghiệp đó.

Ngày trao đổi: Là ngày mua khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện trong một giao dịch đơn lẻ. Khi việc hợp nhất kinh doanh liên quan đến nhiều giao dịch, ví dụ việc hợp nhất đạt được theo từng giai đoạn bằng việc mua cổ phần liên tiếp, ngày trao đổi là ngày mỗi khoản đầu tư đơn lẻ đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua.

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 và sẵn sàng trong sự trao đổi ngang giá.

Lợi thế thương mại: Là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt.

Tại sự kiện có thể xảy ra: Là sự kiện có thể xảy ra trong tương lai, ví dụ như việc chi trả bồi thường do doanh nghiệp có thể phải chịu, số đông trong sự kiện xuất hiện, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các bên liên quan thu phí hội viên với tiêu chuẩn ghi nhận TSCS và hnh.

Liên doanh: Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên có cùng mục đích kinh tế, mục đích kinh tế của họ là cùng nhau thực hiện hoạt động kinh tế, mục đích kinh tế của họ là cùng nhau thực hiện hoạt động kinh tế.

Lợi ích của cổ đông thiểu số: Là một phần của kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con.

Doanh nghiệp tương hỗ: Là doanh nghiệp không thuộc quyền sở hữu của nhà đầu tư nhưng mang lại chi phí thấp hơn hoặc các lợi ích kinh tế khác trực tiếp hay theo tỷ lệ cho những người có quyền hoặc những người tham gia, như công ty bảo hiểm tương hỗ hoặc đơn vị hợp tác tương hỗ.

Công ty mẹ: Là công ty có một hoặc nhiều công ty con.

Đơn vị báo cáo: Là một đơn vị kế toán riêng biệt hoặc một tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Phương pháp kế toán

14. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải được kế toán theo phương pháp mua.

15. Phương pháp mua xem xét việc hợp nhất kinh doanh trên quan điểm là doanh nghiệp thôn tính các doanh nghiệp khác được xác định là bên mua. Bên mua mua tài sản thuần và ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu, kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Việc xác định giá trị tài sản và nợ phải trả của bên mua không bị ảnh hưởng bởi giao dịch hợp nhất cũng như không một tài sản hay nợ phải trả thêm nào của bên mua được ghi nhận là kết quả từ giao dịch do chúng không phải là đối tượng của giao dịch này.

Áp dụng phương pháp mua

16. Áp dụng phương pháp mua gồm các bước sau:
- Xác định bên mua;
 - Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và
 - Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Xác định bên mua

17. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác.

18. Do phương pháp mua xem xét hợp nhất kinh doanh theo quan điểm của bên mua nên phương pháp này giả định rằng một trong những bên tham gia giao dịch hợp nhất kinh doanh có thể được xác định là bên mua.

19. Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh đó. Một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ được coi là nắm được quyền kiểm soát của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác khi doanh nghiệp đó nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp khác đó trừ khi quyền sở hữu đó không gắn liền quyền kiểm soát. Nếu một trong số các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác thì doanh nghiệp đó vẫn có thể có được quyền kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất do kết quả của hợp nhất kinh doanh mà có; nếu:

- Quyền lớn hơn 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp kia nhờ có một thỏa thuận với các nhà đầu tư khác;
 - Quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp khác theo một qui chế hay một thỏa thuận;
 - Quyền bổ nhiệm, bãi miễn đa số thành viên Hội đồng quản trị (hoặc một bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác; hoặc
 - Quyền bỏ phiếu quyết định trong các cuộc họp Hội đồng quản trị (hoặc bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác.
20. Một số trường hợp khó xác định được bên mua thì việc xác định bên mua có thể dựa vào các biểu hiện sau, ví dụ:
- Nếu giá trị hợp lý của một doanh nghiệp tham gia hợp nhất lớn hơn nhiều so với giá trị hợp lý của các doanh nghiệp khác cùng tham gia hợp nhất thì doanh nghiệp có giá trị hợp lý lớn hơn thường được coi là bên mua;
 - Nếu hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc trao đổi các công cụ vốn thông thường có quyền biểu quyết để đổi lấy tiền hoặc các tài sản khác thì doanh nghiệp bỏ tiền hoặc tài sản khác ra thường được coi là bên mua;

- c) Nếu hợp nhất kinh doanh mà ban lãnh đạo của một trong các doanh nghiệp tham gia hợp nhất có quyền chi phối việc bổ nhiệm các thành viên ban lãnh đạo của doanh nghiệp hình thành từ hợp nhất kinh doanh thì doanh nghiệp tham gia hợp nhất có ban lãnh đạo có quyền chi phối đó thường là bên mua.
21. Khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện thông qua việc trao đổi cổ phiếu thì đơn vị phát hành cổ phiếu thường được coi là bên mua. Tuy nhiên, cần xem xét thực tế và hoàn cảnh cụ thể để xác định đơn vị hợp nhất nào có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác để đạt được lợi ích từ hoạt động của đơn vị đó. Một số trường hợp hợp nhất kinh doanh như mua hoán đổi, bên mua là doanh nghiệp có cổ phiếu đã được mua và doanh nghiệp phát hành là bên bị mua. Ví dụ, để nhằm mục đích được niêm yết trên thị trường chứng khoán, một công ty chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán có một thỏa thuận để được một công ty nhỏ hơn nhưng đang được niêm yết trên thị trường chứng khoán mua lại. Mặc dù về mặt pháp lý công ty đang niêm yết được xem như công ty mẹ và công ty chưa niêm yết là công ty con, nhưng công ty con sẽ là bên mua nếu có quyền kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ đó. Thông thường, bên mua lại là đơn vị lớn hơn, tuy nhiên có một số tình huống doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại doanh nghiệp lớn hơn. Phần hướng dẫn về kế toán mua hoán đổi được trình bày trong các đoạn từ A1-A15 Phụ lục A.
22. Khi một doanh nghiệp mới được thành lập phát hành công cụ vốn để tiến hành hợp nhất kinh doanh thì một trong những đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất sẽ được xác định là bên mua trên cơ sở các bằng chứng sẵn có.
23. Tương tự, khi hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, đơn vị nào tồn tại trước khi tiến hành hợp nhất sẽ được xác định là bên mua dựa trên các bằng chứng sẵn có. Việc xác định bên mua trong những trường hợp như vậy sẽ bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất nào bắt đầu tiến hành giao dịch hợp nhất và liệu tài sản hoặc doanh thu của một trong những đơn vị tham gia hợp nhất có lớn hơn đáng kể so với những đơn vị khác không.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

24. **Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.**
25. Ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Khi quyền kiểm soát đạt được thông qua một giao dịch trao đổi đơn lẻ thì ngày trao đổi trùng với ngày mua. Nếu quyền kiểm soát đạt được thông qua nhiều giao dịch trao đổi, ví dụ đạt được theo từng giai đoạn từ việc mua liên tiếp, khi đó:
- Giá phí hợp nhất kinh doanh là tổng chi phí của các giao dịch trao đổi đơn lẻ; và
 - Ngày trao đổi là ngày của từng giao dịch trao đổi (là ngày mà từng khoản đầu tư đơn lẻ được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua), còn ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.
26. Các tài sản đem trao đổi và các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua theo yêu cầu của đoạn 24 được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Vì thế, khi việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được quy đổi về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi, có tính đến phần phụ trội hoặc chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.
27. Giá công bố tại ngày trao đổi của công cụ vốn đã niêm yết là bằng chứng tin cậy nhất về giá trị hợp lý của công cụ vốn đó và sẽ được sử dụng, trừ một số ít trường hợp. Các bằng chứng và cách tính toán khác chỉ được công nhận khi bên mua chứng minh được rằng giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy về giá trị hợp lý và các bằng chứng và cách tính toán khác này mới là đáng tin cậy hơn về giá trị hợp lý của công cụ vốn. Giá công bố tại ngày trao đổi

được coi là không đáng tin cậy về giá trị hợp lý khi công cụ vốn đó được giao dịch trên thị trường có ít giao dịch. Nếu giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá công bố cho công cụ vốn do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của các công cụ này có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được, miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn. Giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các tài sản tiền tệ đã trả cho người nắm giữ vốn của bên bị mua có thể cung cấp bằng chứng về tổng giá trị hợp lý mà bên mua đã trả để có được quyền kiểm soát bên bị mua. Trong bất kỳ trường hợp nào, trên mọi khía cạnh của hợp nhất kinh doanh, kể cả các yếu tố ảnh hưởng lớn đến việc đàm phán, cũng phải được xem xét. Việc xác định giá trị hợp lý của công cụ vốn được quy định trong chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

28. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua nên không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.
29. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh, như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh. Các chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến một giao dịch hợp nhất kinh doanh cụ thể thì không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh, mà được ghi nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.
30. Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính là một bộ phận cấu thành của khoản nợ đó, ngay cả khi khoản nợ đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.
31. Chi phí phát hành công cụ vốn cũng là một bộ phận cấu thành của công cụ vốn đó, ngay cả khi công cụ vốn đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

Điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai

32. **Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.**
33. Thoả thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh khi xảy ra một hoặc nhiều sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản điều chỉnh này có thể phụ thuộc vào việc duy trì hay đạt được một mức độ lợi nhuận nhất định trong tương lai hay phụ thuộc vào giá thị trường của các công cụ đã phát hành và đang được duy trì. Thông thường, có thể ước tính được giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh một cách đáng tin cậy, mặc dù còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Nếu các sự kiện trong tương lai không xảy ra hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.
34. Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh, khoản điều chỉnh đó không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại thời điểm ghi nhận ban đầu nếu khoản điều chỉnh đó không có khả năng chắc chắn xảy ra hoặc không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nếu sau đó, khoản điều chỉnh này trở nên có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy thì khoản xem xét bổ sung sẽ được coi là khoản điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

35. Trong một số trường hợp, bên mua được yêu cầu trả thêm cho bên bị mua một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Ví dụ: trường hợp này xảy ra khi bên mua đảm bảo về giá trị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh và được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu. Trường hợp này, không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu là các công cụ vốn thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được giảm trừ tương ứng vào giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Nếu là công cụ nợ thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được ghi giảm khoản phụ trội hoặc ghi tăng khoản chiết khấu khi phát hành ban đầu.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả hoặc nợ tiềm tàng

36. **Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37, trừ các tài sản dài hạn (hoặc nhóm các tài sản thanh lý) được phân loại là nắm giữ để bán sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán chúng. Chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã ghi nhận được hạch toán theo quy định từ đoạn 50 đến đoạn 54.**
37. Bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua chỉ khi chúng thỏa mãn các tiêu chuẩn sau tại ngày mua:
- Nếu là tài sản cố định hữu hình, thì phải chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.
 - Nếu là nợ phải trả có thể xác định được (không phải là nợ tiềm tàng), thì phải chắc chắn rằng doanh nghiệp phải chi trả từ các nguồn lực của mình để thanh toán nghĩa vụ hiện tại và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.
 - Nếu là tài sản cố định vô hình và nợ tiềm tàng thì giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.
38. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua sẽ bao gồm cả lãi hoặc lỗ sau ngày mua của bên bị mua bằng cách gộp cả thu nhập và chi phí của bên bị mua dựa trên giá phí hợp nhất kinh doanh. Ví dụ, chi phí khấu hao tài sản cố định sau ngày mua được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua liên quan tới tài sản cố định phải khấu hao của bên bị mua dựa trên giá trị hợp lý của tài sản cố định phải khấu hao đó tại ngày mua mà bên mua đã ghi nhận.
39. Việc áp dụng phương pháp mua được bắt đầu từ ngày mua, là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Vì kiểm soát là quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó, do vậy, không nhất thiết giao dịch hợp nhất phải hoàn tất hoặc kết thúc theo quy định của pháp luật trước khi bên mua đạt được quyền kiểm soát. Những sự kiện quan trọng liên quan đến việc hợp nhất kinh doanh phải được xem xét khi đánh giá việc bên mua đã đạt được quyền kiểm soát hay chưa.
40. Vì bên mua ghi nhận các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua khi thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định tại đoạn 37, phần lợi ích của cổ đông thiểu số của bên bị mua được phản ánh theo phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này. Đoạn A16 và A17 của Phụ lục A hướng dẫn cách xác định giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua cho mục đích phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

Tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua

- 41. Theo đoạn 36, bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ phần giá phí hợp nhất kinh doanh được phân bổ nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua tồn tại vào ngày mua và thỏa mãn các tiêu chuẩn trong đoạn 37. Ví thế:**

- a) Bên mua phải ghi nhận khoản nợ để thay thế hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua như một phần được phân bổ của giá phí hợp nhất kinh doanh khi tại ngày mua bên bị mua đã tồn tại một khoản nợ để tái cơ cấu và đã ghi nhận theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”; và
- b) Khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua không được ghi nhận khoản nợ phải trả về khoản lỗ trong tương lai hoặc về các chi phí khác dự kiến sẽ phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh.

42. Khoản thanh toán mà doanh nghiệp phải trả theo cam kết trong hợp đồng, ví dụ trả cho người lao động hoặc người cung cấp trong trường hợp doanh nghiệp đó bị mua lại do hợp nhất kinh doanh, là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp và được coi là khoản nợ tiềm tàng cho tới khi việc hợp nhất kinh doanh chắc chắn xảy ra. Nghĩa vụ theo cam kết trong hợp đồng đó được doanh nghiệp ghi nhận là khoản nợ phải trả theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” khi việc hợp nhất kinh doanh trở nên chắc chắn và khoản nợ có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Vì thế, khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện, khoản nợ phải trả đó của bên bị mua sẽ được bên mua ghi nhận bằng cách phân bổ một phần giá phí hợp nhất kinh doanh cho nó.

43. Trường hợp, ngay trước khi hợp nhất kinh doanh, việc thực hiện kế hoạch tái cơ cấu của bên bị mua phụ thuộc vào việc hợp nhất kinh doanh có xảy ra hay không, thì khoản nợ cho việc tái cơ cấu đó không được coi là nghĩa vụ hiện tại của bên bị mua và cũng không được coi là nợ tiềm tàng của bên bị mua trước khi hợp nhất vì nó không phải là nghĩa vụ có thể xảy ra phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ mà sự tồn tại của sự kiện này chỉ được xác nhận bởi việc có xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà bên mua không kiểm soát được toàn bộ. Vì thế, bên mua không ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng cho kế hoạch tái cơ cấu đó khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

44. Các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được được ghi nhận theo đoạn 36 gồm tất cả các tài sản và nợ phải trả của bên bị mua mà bên mua đã mua hoặc thừa nhận, bao gồm cả tài sản tài chính và nợ tài chính. Chúng có thể bao gồm cả các tài sản và nợ phải trả trước đây chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bị mua do không đủ tiêu chuẩn ghi nhận trước khi việc mua diễn ra. Ví dụ, khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ những khoản lỗ tính thuế thu nhập doanh nghiệp mà bên bị mua chưa ghi nhận trước khi hợp nhất kinh doanh, nay đủ điều kiện ghi nhận là một tài sản có thể xác định được theo đoạn 36 nếu như chắc chắn rằng bên mua sẽ có lợi nhuận chịu thuế trong tương lai để bù trừ lại, khi đó khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp chưa được ghi nhận sẽ được bên mua ghi nhận.

Tài sản cố định vô hình của bên bị mua

45. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận tách biệt TSCĐ vô hình của bên bị mua tại ngày mua chỉ khi nào những tài sản đó thỏa mãn tiêu chuẩn của tài sản cố định vô hình quy định trong Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình", và khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" quy định việc xác định liệu giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình được mua khi hợp nhất kinh doanh có được xác định đáng tin cậy hay không.

Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua

46. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua một cách riêng biệt như một phần của chi phí hợp nhất kinh doanh chỉ khi giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng được xác định đáng tin cậy. Nếu giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng không được xác định đáng tin cậy thì:

- a) Sẽ ảnh hưởng đến giá trị được ghi nhận là lợi thế thương mại hoặc được kế toán theo quy định tại đoạn 55; và

b) Bên mua sẽ trình bày thông tin về khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

Đoạn A16(k) của Phụ lục A hướng dẫn việc xác định giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng.

47. **Sau ghi nhận ban đầu, bên mua sẽ xác định giá trị của các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận một cách riêng biệt theo quy định tại đoạn 36. Giá trị khoản nợ tiềm tàng được xác định theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”**

48. Quy định trong đoạn 47 không áp dụng cho hợp đồng được kế toán theo Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính. Tuy nhiên, các cam kết vay được loại trừ khỏi phạm vi của Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính không phải là các cam kết cung cấp các khoản vay với mức lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường sẽ được hạch toán vào nợ tiềm tàng của bên bị mua, nếu tại ngày mua, không chắc chắn rằng việc giảm các lợi ích kinh tế là cần thiết để thanh toán nghĩa vụ hoặc nếu giá trị của nghĩa vụ không được xác định một cách đáng tin cậy. Theo đoạn 37, những cam kết vay như vậy được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh khi giá trị hợp lý được xác định một cách đáng tin cậy.

49. Các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh là ngoài phạm vi của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”. Tuy nhiên, bên mua sẽ phải trình bày các thông tin về các khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” cho mỗi loại dự phòng.

Lợi thế thương mại

50. **Tại ngày mua, bên mua sẽ:**

a) **Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và**

b) **Xác định giá trị ban đầu của lợi thế thương mại theo giá gốc, là phần chênh lệch của giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận theo quy định tại đoạn 36.**

51. Lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế ước tính thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt.

52. Nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua không thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37 về ghi nhận riêng biệt tại ngày mua thì sẽ ảnh hưởng đến khoản lợi thế thương mại được ghi nhận (được kế toán theo đoạn 55), bởi vì lợi thế thương mại được xác định là phần giá trị còn lại trong giá phí của hợp nhất kinh doanh sau khi ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua.

53. Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho doanh nghiệp. Thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận.

Phương pháp phân bổ phải phản ánh được cách thức thu hồi lợi ích kinh tế phát sinh từ lợi thế thương mại. Phương pháp đường thẳng được sử dụng phổ biến trừ khi có bằng chứng thuyết phục cho việc áp dụng phương pháp phân bổ khác phù hợp hơn. Phương pháp phân bổ phải được áp dụng nhất quán cho các thời kỳ trừ khi có sự thay đổi về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của lợi thế thương mại đó.

54. Thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại phải được xem xét lại cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại khác biệt lớn so với ước tính ban đầu thì phải thay đổi thời gian phân bổ. Nếu có sự thay đổi lớn về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế trong tương lai do lợi thế thương mại đem lại thì phương pháp phân bổ cũng phải

thay đổi. Trường hợp này phải điều chỉnh chi phí phân bổ của lợi thế thương mại cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và phải được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Khoản vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí hợp nhất kinh doanh

55. **Nếu phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng được ghi nhận theo quy định tại đoạn 36 vượt quá giá phí hợp nhất kinh doanh thì bên mua phải:**
- Xem xét lại việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và
 - Ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.
56. Một khoản thu nhập đã ghi nhận theo đoạn 55 có thể bao gồm một hoặc tất cả các yếu tố sau đây:
- Những sai sót khi xác định giá trị hợp lý của giá phí hợp nhất kinh doanh hoặc của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua. Giá phí dự kiến có thể phát sinh của bên bị mua đã không phản ánh chính xác theo giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng của bên bị mua là nguyên nhân tiềm tàng của những sai sót này.
 - Quy định của Chuẩn mực kế toán về xác định giá trị tài sản thuần có thể xác định được đã mua ở mức không phải giá trị hợp lý nhưng được coi như giá trị hợp lý nhằm mục đích phân bổ giá phí của việc hợp nhất kinh doanh, như hướng dẫn trong Phụ lục A về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua; hướng dẫn xác định cho tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu.
 - Khoản giảm giá mua.

Hợp nhất kinh doanh được hoàn thành trong từng giai đoạn

57. Hợp nhất kinh doanh thường liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi, như giao dịch mua cổ phiếu liên tiếp. Khi đó, mỗi giao dịch trao đổi sẽ được bên mua xử lý một cách riêng biệt bằng cách sử dụng giá phí của giao dịch và thông tin về giá trị hợp lý tại ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại liên quan đến từng giao dịch đó. Do đó, việc so sánh giá phí của các khoản đầu tư đơn lẻ với lợi ích của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua được thực hiện ở từng bước.
58. Nếu hợp nhất kinh doanh liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua có thể có chênh lệch tại mỗi ngày diễn ra giao dịch trao đổi, vì:
- Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua được trình bày lại một cách ước lượng theo giá trị hợp lý của chúng tại mỗi ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại gắn với từng giao dịch; và
 - Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua sau đó phải được bên mua ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua.
59. Trước khi được coi là hợp nhất kinh doanh, một giao dịch có thể được coi là khoản đầu tư vào công ty liên kết và được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" theo phương pháp giá gốc.

Kế toán ban đầu được xác định tạm thời

60. Kế toán ban đầu của việc hợp nhất kinh doanh bao gồm: Xác định và đánh giá giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua và giá phí hợp nhất kinh doanh.

61. Nếu kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời vào cuối kỳ mà việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện do giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua hoặc giá phí hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời, thì bên mua phải kế toán giao dịch hợp nhất kinh doanh bằng cách sử dụng các giá trị tạm thời đó. Bên mua phải ghi nhận các khoản điều chỉnh đối với những giá trị tạm thời như là kết quả của việc hoàn tất việc kế toán ban đầu:
- a) Trong vòng 12 tháng kể từ ngày mua; và
 - b) Từ ngày mua. Do đó:
 - (i) Giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc điều chỉnh theo kết quả có được từ việc kế toán ban đầu sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng được ghi nhận tại ngày mua.
 - (ii) Từ thời điểm mua, lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh tương ứng với khoản điều chỉnh theo giá trị hợp lý tại ngày mua của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc được điều chỉnh.
 - (iii) Thông tin so sánh được trình bày trong các kỳ trước khi việc hạch toán của hợp nhất kinh doanh hoàn tất sẽ được trình bày như là việc kế toán ban đầu đã được hoàn thành từ ngày mua, có nghĩa là các khoản khấu hao hay các tác động đến lãi hoặc lỗ đều được ghi nhận như là kết quả có được từ việc kế toán ban đầu.

Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất

62. Ngoại trừ các trường hợp đã quy định tại các đoạn 33, 34 và 64, những điều chỉnh đối với kế toán ban đầu được xác định tạm thời cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi việc kế toán đó hoàn tất sẽ chỉ được ghi nhận nhằm mục đích sửa chữa sai sót theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót". Những điều chỉnh đối với việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi hoàn tất việc kế toán đó sẽ không được ghi nhận là ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán. Theo Chuẩn mực kế toán số 29, ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai.
63. Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" quy định doanh nghiệp phải sửa chữa sai sót theo phương pháp hồi tố, và trình bày báo cáo tài chính như là khi các sai sót chưa xảy ra bằng cách trình bày lại thông tin so sánh cho các kỳ trước khi xảy ra sai sót. Do đó, giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua đã được ghi nhận hoặc điều chỉnh như là kết quả của việc sửa chữa sai sót sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng hoặc điều chỉnh giá trị hợp lý được ghi nhận tại ngày mua. Lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận trong kỳ trước theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh hồi tố bằng một khoản tương ứng với giá trị hợp lý tại ngày mua (hoặc điều chỉnh đối với giá trị hợp lý tại thời điểm mua) của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng đang được ghi nhận (hoặc điều chỉnh).

Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau khi hoàn tất việc kế toán ban đầu

64. Nếu lợi ích tiềm tàng của các khoản lỗ tính thuế chuyển sang năm sau của bên bị mua hoặc các tài sản thuế thu nhập hoãn lại khác không thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 đối với việc ghi nhận riêng rẽ, khi việc hợp nhất kinh doanh được kế toán ban đầu nhưng được thực hiện sau đó, bên mua sẽ ghi nhận lợi ích đó là thu nhập thuế hoãn lại phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp". Ngoài ra, bên mua sẽ:
- a) Giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại tới mức sẽ được ghi nhận nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là tài sản có thể xác định từ ngày mua; và
 - b) Ghi nhận khoản giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại là chi phí.

Tuy nhiên, việc ghi nhận này không làm phát sinh khoản vượt trội hay làm tăng khoản thu nhập đã được ghi nhận trước đó theo quy định tại đoạn 55.

Trình bày báo cáo tài chính

65. Bên mua phải trình bày các thông tin để người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được bản chất và ảnh hưởng về tài chính phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh đến:
- Trong kỳ;
 - Sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.
66. Bên mua phải trình bày thông tin sau cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong kỳ:
- Tên và diễn giải liên quan đến các bên tham gia hợp nhất kinh doanh;
 - Ngày mua;
 - Tỷ lệ phần trăm (%) công cụ vốn có quyền biểu quyết được mua;
 - Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Khi công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành và các công cụ này được cấu thành là một bộ phận của giá phí hợp nhất kinh doanh, cần trình bày các thông tin sau:
 - Số lượng công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành;
 - Giá trị hợp lý của các công cụ vốn trên và cơ sở xác định giá trị hợp lý đó. Nếu không có giá phát hành tại thời điểm giao dịch thì sẽ trình bày các giả định chủ yếu được sử dụng để xác định giá trị hợp lý. Nếu có giá phát hành vào thời điểm giao dịch nhưng không được sử dụng là cơ sở để xác định giá phí hợp nhất kinh doanh thì phải trình bày lý do không sử dụng giá phát hành, phương pháp và các giả định chủ yếu sử dụng dùng để xác định giá trị hợp lý cho công cụ vốn; và các khoản chênh lệch tích lũy giữa giá trị và giá phát hành công cụ vốn;
 - Chi tiết của bất kỳ hoạt động nào được doanh nghiệp quyết định thanh lý sau hợp nhất kinh doanh;
 - Giá trị được ghi nhận tại ngày mua cho từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của bên bị mua, trừ khi không thể xác định được thì giá trị còn lại của từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng đó được xác định theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan ngay trước khi diễn ra hợp nhất kinh doanh. Nếu không trình bày được thì phải nêu rõ lý do.
 - Khoản vượt trội được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ phù hợp với quy định tại đoạn 55 và các khoản mục tương đương trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua.
 - Diễn giải các yếu tố cấu thành giá phí là kết quả của việc ghi nhận lợi thế thương mại - diễn giải từng tài sản cố định vô hình chưa được ghi nhận tách riêng khỏi lợi thế thương mại và giải thích lý do giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình không được tính toán một cách đáng tin cậy, hoặc diễn giải về tính chất của khoản vượt trội được ghi vào lỗ hoặc lãi theo quy định tại đoạn 55.
 - Khoản lỗ hay lãi của bên bị mua phát sinh từ ngày mua bao gồm lỗ hay lãi của bên mua trong kỳ, nếu không xác định được thì phải nêu rõ lý do.
67. Thông tin theo yêu cầu của đoạn 66 sẽ được trình bày một cách tổng thể đối với các hoạt động hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ báo cáo mà không có ảnh hưởng trọng yếu một cách riêng rẽ.
68. Nếu việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ được xác định tạm thời theo quy định trong đoạn 61, thì phải trình bày và giải thích.
69. Bên mua phải trình bày thông tin sau:
- Doanh thu trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh;
 - Lỗ hoặc lãi trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh. Nếu không thể trình bày được thông tin này thì phải giải thích rõ lý do.
70. Bên mua sẽ trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 66 cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.
71. Bên mua phải trình bày những thông tin để giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được những ảnh hưởng về tài chính đến lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc sửa chữa sai sót và những điều chỉnh khác được ghi nhận trong kỳ hiện hành liên quan tới những giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc trước đó.
72. Bên mua sẽ trình bày thông tin sau:
- Các khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận trong kỳ hiện hành và giải thích thông tin này.

- (i) Liên quan đến tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc kỳ trước đó;
 - (ii) Quy mô, bản chất hoặc sự việc mà việc trình bày này có liên quan đến hiểu biết về hoạt động tài chính của đơn vị được hợp nhất;
- b) Nếu việc kế toán ban đầu của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh thực hiện trong kỳ trước đó được xác định tạm thời vào cuối kỳ thì phải trình bày giá trị các khoản được điều chỉnh và giải thích các khoản điều chỉnh này về giá trị được xác định tạm thời đã ghi nhận trong kỳ hiện hành.
- c) Thông tin về sửa chữa sai sót được yêu cầu trình bày theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" đối với bất kỳ tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, hoặc nợ tiềm tàng, hoặc những thay đổi trong giá trị của những khoản mục trên, mà bên mua ghi nhận trong kỳ hiện hành theo quy định tại đoạn 62 và 63.

73. Nếu có lợi thế thương mại, doanh nghiệp cần trình bày:

- a) Thời gian phân bổ;
- b) Trường hợp lợi thế thương mại không được phân bổ theo phương pháp đường thẳng thì phải trình bày rõ phương pháp được sử dụng và lý do không sử dụng phương pháp đường thẳng;
- c) Giá trị lợi thế thương mại tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;
- d) Bảng đối chiếu giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại vào đầu kỳ và cuối kỳ:
 - (i) Tổng giá trị lợi thế thương mại và số đã phân bổ lũy kế đầu kỳ;
 - (ii) Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ;
 - (iii) Những điều chỉnh do có thay đổi hoặc phát hiện thấy sự thay đổi giá trị của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được;
 - (iv) Lợi thế thương mại bị loại bỏ khi thanh lý, nhượng bán toàn bộ hoặc một phần doanh nghiệp trong kỳ;
 - (v) Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ;
 - (vi) Các thay đổi khác về lợi thế thương mại trong kỳ;
 - (vii) Tổng giá trị lợi thế thương mại chưa phân bổ lũy kế cuối kỳ.

74. Doanh nghiệp sẽ trình bày thêm những thông tin bổ sung để phù hợp với quy định tại đoạn 65, 71 và 73./.

PHỤ LỤC A

Hướng dẫn bổ sung

Mua hoán đổi

- A1. Như đã quy định trong đoạn 21, trường hợp hợp nhất kinh doanh được gọi là mua hoán đổi, khi bên mua là một doanh nghiệp mà vốn chủ sở hữu của nó đã bị mua lại bởi chính doanh nghiệp bị mua. Ví dụ, một công ty bị một doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại để được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Mặc dù về mặt pháp lý thì doanh nghiệp nhỏ hơn được coi là công ty mẹ và công ty bị mua được coi là công ty con. Tuy nhiên công ty con về mặt pháp lý sẽ là bên mua nếu nó có quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ.
- A2. Doanh nghiệp áp dụng hướng dẫn trong đoạn từ A3 đến A15 khi hạch toán việc mua hoán đổi.
- A3. Hạch toán việc mua hoán đổi xác định cách thức phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua và không áp dụng cho các nghiệp vụ xảy ra sau khi hợp nhất.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

- A4. Khi công cụ vốn được phát hành được cấu thành trong giá phí hợp nhất kinh doanh, đoạn 24 quy định giá phí hợp nhất kinh doanh phải bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các công cụ vốn đó. Đoạn 27 quy định trường hợp không có giá công bố đáng tin cậy, thì giá trị hợp lý của công cụ vốn có thể ước tính bằng cách tham chiếu đến giá trị hợp lý của bên mua hoặc tham chiếu đến giá trị hợp lý của doanh nghiệp bị mua, miễn là giá nào có bằng chứng rõ ràng hơn.
- A5. Trong nghiệp vụ mua hoán đổi, giá phí hợp nhất kinh doanh thường do công ty con về pháp lý gánh chịu (là bên mua theo mục đích kế toán) phát hành công cụ vốn cho người sở hữu công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Nếu như giá công bố của công cụ vốn của công ty con được phát hành để xác định giá phí của giao dịch hợp nhất kinh doanh, thì cần phải tính toán để xác định số lượng công cụ vốn mà công ty con phải phát hành để có cùng tỷ lệ sở hữu trong doanh nghiệp hợp nhất cho các chủ sở hữu của công ty mẹ. Giá trị hợp lý của số lượng công cụ vốn đã tính toán này chính là giá phí hợp nhất kinh doanh.
- A6. Nếu giá trị hợp lý của công cụ vốn của công ty con không phải là bằng chứng rõ ràng, thì tổng giá trị hợp lý của tất cả các công cụ vốn đã phát hành của công ty mẹ trước hợp nhất sẽ được sử dụng làm cơ sở để tính toán giá phí hợp nhất kinh doanh.

Lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

- A7. Báo cáo tài chính hợp nhất được phát hành sau khi hợp nhất do mua hoán đổi sẽ đứng tên công ty mẹ, nhưng cần mô tả trong thuyết minh đó là sự tiếp tục của báo cáo tài chính của công ty mẹ (là bên mua theo mục đích kế toán). Báo cáo tài chính hợp nhất thể hiện sự tiếp tục báo cáo tài chính của công ty con:
 - a) Tài sản và nợ phải trả của công ty con được tính toán và ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất kinh doanh.
 - b) Lợi nhuận giữ lại và số dư các khoản mục khác trong vốn chủ sở hữu được ghi nhận trong BCTC hợp nhất này theo giá trị của chúng trong báo cáo của công ty con trước khi hợp nhất kinh doanh.
 - c) Giá trị đã ghi nhận của công cụ vốn đã phát hành trong báo cáo tài chính hợp nhất này được xác định bằng cách cộng thêm vào vốn chủ của công ty con trước khi hợp nhất phần giá phí hợp nhất kinh doanh đã được xác định theo đoạn các đoạn A4 đến A6. Tuy nhiên, cơ cấu vốn chủ sở hữu trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất (số lượng, loại công cụ vốn đã phát hành) sẽ phản ánh cơ cấu vốn của công ty mẹ, kể cả công cụ vốn mà công ty mẹ đã phát hành để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.
 - d) Thông tin so sánh trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất sẽ là thông tin so sánh của công ty con.
- A8. Kế toán việc mua hoán đổi chỉ được áp dụng trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, nếu có, khoản đầu tư vào công ty con được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”.
- A9. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập sau khi mua hoán đổi sẽ phản ánh giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Vì thế, giá phí của hợp nhất kinh doanh sẽ được phân bổ bằng cách tính toán tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của công ty mẹ mà thoả mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 theo giá trị hợp

lý tại ngày mua. Phần lớn hơn giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này sẽ được hạch toán theo các đoạn 50 đến 54. Phần lớn hơn giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này và giá phí hợp nhất kinh doanh sẽ được hạch toán theo đoạn 55.

Lợi ích của cổ đông thiểu số

- A10. Trong một số giao dịch mua hoán đổi, một số chủ sở hữu của công ty con hợp pháp không trao đổi các công cụ vốn của họ với những công cụ vốn của công ty mẹ. Mặc dù một đơn vị trong đó có những chủ sở hữu nắm giữ các công cụ vốn (công ty con hợp pháp) đã mua lại một đơn vị khác (công ty mẹ hợp pháp). Những chủ sở hữu này được xem như lợi ích của cổ đông thiểu số trong báo cáo tài chính hợp nhất lập sau giao dịch mua hoán đổi. Điều đó là do các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp đã không trao đổi các công cụ vốn của họ với các công cụ vốn của công ty mẹ, những chủ sở hữu này chỉ quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của công ty con hợp pháp, mà không phải là kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất. Ngược lại, tất cả các chủ sở hữu của công ty mẹ, kể cả công ty mẹ được coi là bên bị mua, quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất.
- A11. Tài sản và nợ phải trả của công ty con hợp pháp được ghi nhận và xác định trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số phản ánh phần lợi ích tương ứng của các cổ đông thiểu số trong giá trị còn lại trước hợp nhất của tài sản thuần của công ty con hợp pháp.

Lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu

- A12. Như đã lưu ý trong đoạn A7(c), cơ cấu vốn chủ sở hữu thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất lập cho một cuộc mua hoán đổi phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty mẹ, bao gồm các công cụ vốn phát hành bởi công ty mẹ để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.
- A13. Với mục đích tính toán số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông còn lại (mẫu số) trong kỳ việc mua hoán đổi diễn ra:
- Số cổ phiếu phổ thông còn lại từ đầu kỳ cho tới ngày mua sẽ được coi là số cổ phiếu phổ thông phát hành bởi công ty mẹ cho các chủ sở hữu của công ty con; và
 - Số cổ phiếu phổ thông còn lại kể từ ngày mua tới ngày kết thúc kỳ sẽ là số thực tế của số cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ còn lại trong cả kỳ đó.
- A14. Lãi cơ bản trên mỗi cổ phiếu trình bày trên mỗi kỳ có tính chất so sánh trước ngày mua được thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất sau khi thực hiện việc mua hoán đổi sẽ được tính toán bằng cách phân chia lợi nhuận hoặc lỗ của công ty con hợp pháp có thể tính cho các cổ đông thường trong mỗi kỳ đó cho số cổ phiếu phổ thông do công ty mẹ phát hành cho các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp trong vụ mua hoán đổi.
- A15. Những tính toán trình bày trong đoạn A13 và A14 giả định rằng không có sự thay đổi nào trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ có tính chất so sánh và trong kỳ, kể từ khi xảy ra việc mua lại đảo ngược cho tới ngày mua lại. Việc tính toán lãi trên mỗi cổ phiếu sẽ được điều chỉnh một cách thích hợp tính đến sự thay đổi trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ đó.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh

- A16. Chuẩn mực này yêu cầu bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Để phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua sẽ coi những đánh giá sau đây như giá trị hợp lý:
- Đối với các công cụ tài chính trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá trị thị trường hiện hành.
 - Đối với các công cụ tài chính không trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá ước tính có xét tới những đặc điểm như tỷ suất giá - thu nhập, lợi tức cổ phần và tỷ lệ tăng trưởng kỳ vọng của các công cụ có thể so sánh của các đơn vị với các đặc điểm tương tự.
 - Đối với những khoản phải thu, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản sẽ thu được trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp, trừ đi khoản dự phòng phải thu khó đòi và chi phí thu hồi, nếu cần. Tuy nhiên, chuẩn mực này không quy định việc chiết khấu đối với các khoản phải thu ngắn hạn, các hợp đồng

sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác khi khoản chênh lệch giữa số danh nghĩa và số đã chiết khấu là không đáng kể.

d) Đối với hàng tồn kho:

(i) Đối với thành phẩm và hàng hóa, bên mua sẽ sử dụng giá bán trừ đi tổng của (1) Chi phí bán hàng ước tính và (2) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán của bên mua dựa trên lợi nhuận đối với thành phẩm và hàng hóa tương tự;

(ii) Đối với sản phẩm dở dang, bên mua sẽ sử dụng giá bán của thành phẩm trừ đi tổng của (1) Chi phí hoàn thành (2) Chi phí bán hàng ước tính và (3) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán và hoàn thành của bên mua dựa trên lợi nhuận của thành phẩm tương tự; và

(iii) Đối với nguyên vật liệu, bên mua sẽ sử dụng giá thay thế hiện hành.

e) Đối với đất đai và nhà cửa, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường.

f) Đối với nhà xưởng, thiết bị, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường, thông thường được xác định bằng đánh giá. Nếu không có thông tin về giá trị thị trường do bản chất đặc biệt của khoản mục nhà xưởng, thiết bị và các tài sản này hiếm khi đem bán, trừ trường hợp nó là một phần của công việc kinh doanh đang hoạt động, bên mua có thể cần phải ước tính giá trị hợp lý theo phương pháp thu nhập hoặc phương pháp chi phí thay thế có thể khấu hao.

g) Đối với tài sản cố định vô hình, bên mua sẽ xác định giá trị hợp lý bằng cách:

(i) Nghiên cứu, xem xét thị trường hoạt động như đã định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình"; hoặc

(ii) Nếu không có thị trường hoạt động, cơ sở để xác định số tiền mà bên mua phải trả cho tài sản đó trong sự trao đổi ngang giá một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết dựa trên những thông tin tốt nhất có được (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" để biết thêm những hướng dẫn cụ thể hơn về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình có được trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh).

h) Đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả, bên mua sẽ sử dụng khoản lợi về thuế phát sinh từ lỗ thuế hay thuế phải nộp tương ứng với lợi nhuận hay lỗ theo Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp", được đánh giá từ tương lai của đơn vị hợp nhất. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại hay thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định sau khi thừa nhận ảnh hưởng về thuế đến việc trình bày lại các tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng có thể xác định theo giá trị hợp lý của chúng và không được chiết khấu.

i) Đối với các khoản phải trả, nợ dài hạn, chi phí phải trả và các khoản phải bồi thường khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của các khoản được dùng để thanh toán nợ phải trả trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp. Tuy nhiên, bên mua không phải chiết khấu đối với các khoản nợ ngắn hạn khi chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa và khoản đã chiết khấu là không đáng kể.

j) Đối với những hợp đồng khó thực hiện và các khoản nợ có thể xác định của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản mục được dùng để thanh toán các nghĩa vụ đã xác định ở các mức lãi suất hiện hành thích hợp.

k) Đối với các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng khoản mà bên thứ ba sẽ tính khi gánh chịu những khoản nợ phải trả đó.

A17. Một số quy định trên đây yêu cầu giá trị hợp lý phải được ước tính dựa vào phương pháp giá trị hiện tại. Nếu quy định cho một khoản mục riêng biệt không đề cập đến việc sử dụng phương pháp giá trị hiện tại, thì phương pháp này vẫn có thể sử dụng trong việc ước tính giá trị hiện tại của khoản mục đó.

-xxx-

HỒ THÈNG
CHUYÊN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 18

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG
*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 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, phương pháp kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, gồm: Nguyên tắc ghi nhận; xác định giá trị; các khoản bồi hoàn; thay đổi các khoản dự phòng; sử dụng các khoản dự phòng; áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị các khoản dự phòng làm cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính.
02. **Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp để kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, ngoại trừ:**
 - a) **Các khoản mục phát sinh từ các hợp đồng thông thường, không kể các hợp đồng có rủi ro lớn;**
 - b) **Những khoản mục đã quy định trong các chuẩn mực kế toán khác.**
03. Chuẩn mực này không áp dụng cho các công cụ tài chính (bao gồm cả điều khoản bảo lãnh). Các công cụ tài chính áp dụng theo quy định của chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.
04. Khi có một chuẩn mực kế toán khác đề cập đến một loại dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng cụ thể thì doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực đó. Ví dụ Chuẩn mực kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh” đề cập đến phương pháp ghi nhận của người mua đối với các khoản nợ tiềm tàng phát sinh khi hợp nhất. Tương tự, cũng có các loại dự phòng được đề cập trong các chuẩn mực khác, như:
 - Chuẩn mực kế toán số 15 “Hợp đồng xây dựng”;
 - Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”;
 - Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Trừ trường hợp tài sản thuê hoạt động có rủi ro lớn thì áp dụng chuẩn mực này.
05. Một số khoản được coi là khoản dự phòng liên quan đến nguyên tắc ghi nhận doanh thu (Ví dụ: Khoản phí bảo hành) thì áp dụng nguyên tắc ghi nhận doanh thu quy định tại Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”.
06. Chuẩn mực này áp dụng cho các khoản dự phòng đối với hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp (kể cả trường hợp ngừng hoạt động). Nếu việc tái cơ cấu phù hợp các định nghĩa về ngừng hoạt động thì phải trình bày bổ sung theo quy định của các chuẩn mực kế toán hiện hành.
07. **Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

Một khoản dự phòng: Là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Một khoản nợ phải trả: Là nghĩa vụ nợ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các sự kiện đã qua và việc thanh toán khoản phải trả này dẫn đến sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

Sự kiện có tính chất bắt buộc: Là sự kiện làm nảy sinh một nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới khiến cho doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thực hiện nghĩa vụ đó.

Nghĩa vụ pháp lý: Là nghĩa vụ phát sinh từ:

- a) Một hợp đồng;
- b) Một văn bản pháp luật hiện hành.

Nghĩa vụ liên đới: Là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể.

Nợ tiềm tàng: Là:

- a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc
- b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:
- Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc
 - Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

Tài sản tiềm tàng: Là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được.

Hợp đồng có rủi ro lớn: Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp: Là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về:

- Phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc
- Phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các khoản dự phòng và các khoản nợ phải trả

08. Các khoản dự phòng có thể phân biệt được với các khoản nợ phải trả như: Các khoản nợ phải trả người bán, phải trả tiền vay,... là các khoản nợ phải trả được xác định gần như chắc chắn về giá trị và thời gian, còn các khoản dự phòng là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ tiềm tàng

09. Tất cả các khoản dự phòng đều là nợ tiềm tàng vì chúng không được xác định một cách chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này thuật ngữ “tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ và những tài sản không được ghi nhận vì chúng chỉ được xác định cụ thể khi khả năng xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được. Hơn nữa, thuật ngữ “nợ tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ không thoả mãn điều kiện để ghi nhận là một khoản nợ phải trả thông thường.

10. Chuẩn mực này phân biệt rõ các khoản dự phòng với các khoản nợ tiềm tàng, như sau:

- Các khoản dự phòng là các khoản đã được ghi nhận là các khoản nợ phải trả (giả định đưa ra một ước tính đáng tin cậy) vì nó là các nghĩa vụ về nợ phải trả hiện tại và chắc chắn sẽ làm giảm sút các lợi ích kinh tế để thanh toán các nghĩa vụ về khoản nợ phải trả đó; và
- Các khoản nợ tiềm tàng là các khoản không được ghi nhận là các khoản nợ phải trả thông thường, vì: Các khoản nợ phải trả thường xảy ra, còn khoản nợ tiềm tàng thì chưa chắc chắn xảy ra.

Nguyên tắc ghi nhận

Các khoản dự phòng

11. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

- a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;
- b) Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và
- c) Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

Nghĩa vụ nợ

12. **Rất ít trường hợp không thể chắc chắn được rằng liệu doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hay không. Trong trường hợp này một sự kiện đã xảy ra được xem là phát sinh ra nghĩa vụ nợ khi xem xét tất cả các chứng cứ đã có chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.**
13. Trong hầu hết các trường hợp đều có thể xác định rõ được rằng một sự kiện đã xảy ra có phát sinh một nghĩa vụ nợ hay không. Một số ít trường hợp không chắc chắn được rằng một số sự kiện xảy ra có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Ví dụ: Trong một vụ xét xử, có thể gây ra tranh luận để xác định rằng những sự kiện cụ thể đã xảy ra hay chưa và có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Trường hợp như thế, doanh nghiệp phải xác định xem liệu có tồn tại nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hay không thông qua việc xem xét tất cả các chứng cứ đã có, bao gồm cả ý kiến của các chuyên gia. Chứng cứ đưa ra xem xét phải tính đến bất cứ một dấu hiệu bổ sung nào của các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Dựa trên cơ sở của các dấu hiệu đó:
- a) Khi chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng (nếu thỏa mãn các điều kiện ghi nhận); và
 - b) Khi chắc chắn không có một nghĩa vụ nợ nào tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút các lợi ích kinh tế rất khó có thể xảy ra (như quy định tại đoạn 81).

Sự kiện đã xảy ra

14. Một sự kiện đã xảy ra làm phát sinh nghĩa vụ nợ hiện tại được gọi là một sự kiện ràng buộc. Một sự kiện trở thành sự kiện ràng buộc, nếu doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thanh toán nghĩa vụ nợ gây ra bởi sự kiện đó. Điều này chỉ xảy ra:
- a) Khi việc thanh toán nghĩa vụ nợ này do pháp luật bắt buộc; hoặc
 - b) Khi có nghĩa vụ nợ liên đới, khi sự kiện này (có thể là một hoạt động của doanh nghiệp) dẫn đến có ước tính đáng tin cậy để bên thứ ba chắc chắn là doanh nghiệp sẽ thanh toán khoản nợ phải trả đó.
15. Báo cáo tài chính chỉ liên quan đến tình trạng tài chính của doanh nghiệp tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo và không liên quan đến vấn đề tài chính có thể xảy ra trong tương lai. Vì vậy, không cần phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào cho các khoản chi phí cần thiết cho hoạt động trong tương lai. Các khoản nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp là những khoản nợ phải trả đã xác định tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.
16. Chỉ có những nghĩa vụ nợ phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra độc lập với các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp mới được ghi nhận là các khoản dự phòng, ví dụ chi phí phạt hoặc chi phí xử lý thiệt hại do vi phạm pháp luật về môi trường, đều làm giảm sút các lợi ích kinh tế và tất yếu sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp. Tương tự, doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng cho những chi phí, như chi phí tháo dỡ trang thiết bị khi di chuyển hoặc tái cơ cấu doanh nghiệp. Các chi phí phát sinh do áp lực về thương mại hoặc qui định của pháp luật mà doanh nghiệp dự định phải chi tiêu như trường hợp đặc biệt trong tương lai thì không được lập dự phòng (Ví dụ: Lắp thêm các thiết bị lọc khói cho một nhà máy). Các biện pháp dự định thực hiện trong tương lai của doanh nghiệp có thể tránh được chi phí (Ví dụ: Doanh nghiệp dự định thay đổi phương thức hoạt động), doanh nghiệp sẽ không phải chịu nghĩa vụ hiện tại cho các khoản chi phí trong tương lai và cũng không phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào.

17. Một khoản nợ phải trả thường liên quan đến một bên đối tác có quyền lợi đối với khoản nợ đó. Tuy nhiên, cũng không cần thiết phải xác định rõ bên có quyền lợi đối với khoản nợ đó, ví dụ khoản nợ đối với cộng đồng. Một khoản nợ luôn gắn với các cam kết với bên đối tác khác. Một quyết định của Ban Giám đốc không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi quyết định này đã được thông báo cụ thể và đầy đủ trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm cho những đối tượng sẽ được hưởng quyền lợi.
18. Một sự kiện không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ ngay lập tức mà có thể sẽ phát sinh sau này do những thay đổi về pháp luật hoặc do hoạt động của doanh nghiệp dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới. Ví dụ: Khi xảy ra thiệt hại về môi trường có thể sẽ không phát sinh ra nghĩa vụ nợ để giải quyết các hậu quả gây ra. Tuy nhiên, nguyên nhân gây ra thiệt hại sẽ trở thành một sự kiện hiện tại khi có một qui định mới yêu cầu các thiệt hại hiện tại phải được điều chỉnh hoặc khi doanh nghiệp công khai thừa nhận nghĩa vụ của mình trong việc xử lý các thiệt hại đó như là nghĩa vụ nợ liên đới.

Sự giảm sút lợi ích kinh tế có thể xảy ra

19. Điều kiện ghi nhận một khoản nợ là khoản nợ đó phải là khoản nợ hiện tại và có khả năng làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán khoản nợ đó. Theo quy định của chuẩn mực này, một khoản nợ phải kèm theo sự giảm sút lợi ích kinh tế có khả năng xảy ra hơn là không xảy ra. Khi không thể xác định được một nghĩa vụ nợ hiện tại, thì doanh nghiệp phải thuyết minh một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút về lợi ích kinh tế là khó có thể xảy ra theo quy định tại đoạn 81.
20. Khi có nhiều nghĩa vụ nợ tương tự nhau (ví dụ các giấy bảo hành sản phẩm hoặc các hợp đồng giống nhau) thì khả năng giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán nghĩa vụ nợ được xác định thông qua việc xem xét toàn bộ nhóm nghĩa vụ nói chung. Mặc dù việc giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán từng nghĩa vụ nợ là rất nhỏ, nhưng hoàn toàn có thể làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán toàn bộ nhóm nghĩa vụ đó. Trường hợp này, cần ghi nhận một khoản dự phòng nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận khác.

Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ nợ phải trả

21. Việc sử dụng các ước tính là một phần quan trọng của việc lập báo cáo tài chính và không làm mất đi độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng với các khoản mục dự phòng mặc dù xét về tính chất các khoản mục dự phòng không chắc chắn bằng các khoản mục khác trong Bảng cân đối kế toán. Ngoài trừ trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp phải xác định đầy đủ các điều kiện để có thể ước tính nghĩa vụ nợ để ghi nhận một khoản dự phòng.
22. Trong các trường hợp không thể ước tính nghĩa vụ nợ một cách đáng tin cậy, thì khoản nợ hiện tại không được ghi nhận, mà phải được trình bày như một khoản nợ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 81.

Nợ tiềm tàng

23. Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

24. Khoản nợ tiềm tàng phải được trình bày theo quy định tại đoạn 81, trừ khi xảy ra giảm sút lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.
25. Khi doanh nghiệp chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng rẽ đối với một khoản nợ, thì phần nghĩa vụ dự tính thuộc về các chủ thể khác được xem như một khoản nợ tiềm tàng. Doanh nghiệp phải ghi nhận khoản dự phòng cho phần nghĩa vụ có thể xảy ra làm giảm sút lợi ích kinh tế, trừ khi không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.
26. Các khoản nợ tiềm tàng thường xảy ra không theo dự tính ban đầu. Do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra có liên quan đến một khoản mục trước đây

là một khoản nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận khoản dự phòng đó vào báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thay đổi ngoài trừ trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

Tài sản tiềm tàng

27. Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.

28. Tài sản tiềm tàng phát sinh từ các sự kiện không có trong kế hoạch hoặc chưa được dự tính, dẫn đến khả năng có thể thu được lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Ví dụ: một khoản được bồi thường đang tiến hành các thủ tục pháp lý khi kết quả chưa chắc chắn.
29. Doanh nghiệp không được ghi nhận tài sản tiềm tàng trên báo cáo tài chính vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu nhập có thể không bao giờ thu được. Tuy nhiên, khi có khoản thu nhập gần như chắc chắn thì tài sản liên quan đến nó không còn là tài sản tiềm tàng và được ghi nhận vào báo cáo tài chính là hợp lý.
30. Khi có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai thì doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính một tài sản tiềm tàng như quy định trong đoạn 84.
31. Tài sản tiềm tàng phải được đánh giá thường xuyên để đảm bảo là đã được phản ánh một cách hợp lý trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Nếu doanh nghiệp gần như chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, thì tài sản và khoản thu nhập liên quan phải được ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thể xảy ra khoản thu nhập đó theo quy định tại đoạn 84.

Xác định giá trị

Giá trị ước tính hợp lý

32. **Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.**
33. Giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản chi phí để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại là giá trị mà doanh nghiệp sẽ phải thanh toán nghĩa vụ nợ hoặc chuyển nhượng cho bên thứ ba tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Thường là không thể bỏ ra chi phí rất cao để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Tuy nhiên, cách ước tính về giá trị mà doanh nghiệp phải suy tính để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ sẽ đưa ra được giá trị ước tính đáng tin cậy nhất về chi phí sẽ phải dùng để thanh toán nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.
34. Cách ước tính về kết quả và ảnh hưởng tài chính đều được xác định thông qua đánh giá của Ban giám đốc doanh nghiệp, được bổ sung thông qua kinh nghiệm từ các hoạt động tương tự và các bản báo cáo của các chuyên gia độc lập. Các căn cứ có thể dựa trên bao gồm cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.
35. Có nhiều phương pháp đánh giá để ghi nhận giá trị các khoản mục không chắc chắn là một khoản dự phòng. Khi các khoản dự phòng được đánh giá là có liên quan đến nhiều khoản mục, thì nghĩa vụ nợ sẽ được tính theo tất cả các kết quả có thể thu được với các xác suất có thể xảy ra (phương pháp giá trị ước tính). Do đó, khoản dự phòng sẽ phụ thuộc vào xác suất phát sinh khoản lỗ đã ước tính là bao nhiêu, ví dụ: 60% hay 90%. Nếu các kết quả ước tính đều tương đương nhau và liên tục trong một giới hạn nhất định và mỗi điểm ở trong giới hạn đó đều có khả năng xảy ra như nhau thì sẽ chọn điểm ở giữa trong giới hạn đó.

Ví dụ

Một doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm giấy bảo hành sửa chữa các hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong vòng sáu tháng sau khi mua. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc nhỏ, thì tổng chi phí sửa chữa là 1 triệu đồng. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc lớn, thì tổng chi phí sửa chữa là 4 triệu đồng. Kinh nghiệm cho thấy trong

năm tới, 75% hàng hóa bán ra không bị hỏng hóc, 20% hàng hóa bán ra sẽ hỏng hóc nhỏ và 5% hàng hóa bán ra sẽ có hỏng hóc lớn. Theo quy định tại đoạn 20, doanh nghiệp phải đánh giá xác suất xảy ra cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ các nghĩa vụ bảo hành.

Giá trị ước tính chi phí sửa chữa trong trường hợp trên sẽ là: $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ triệu}) + (5\% \times 4 \text{ triệu}) = 0,4 \text{ triệu đồng}$.

36. Khi đánh giá từng nghĩa vụ một cách riêng rẽ, mỗi kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất sẽ là giá trị nợ phải trả ước tính hợp lý nhất. Tuy nhiên, thậm chí trong trường hợp như thế, doanh nghiệp cũng cần phải xét đến các kết quả khác nữa. Khi các kết quả khác hoặc là hầu hết lớn hơn hoặc là hầu hết nhỏ hơn kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất, thì giá trị ước tính đáng tin cậy nhất sẽ là giá trị cao hơn hoặc thấp hơn đó. Ví dụ, doanh nghiệp buộc phải sửa chữa một hỏng hóc nghiêm trọng trong một thiết bị lớn đã bán cho khách hàng, và kết quả có khả năng xảy ra nhất là sẽ tốn 1 triệu đồng để sửa chữa thành công lần đầu, nhưng nếu có khả năng phải sửa chữa các lần tiếp theo thì phải đưa ra một khoản dự phòng có giá trị lớn hơn.
37. Khoản dự phòng phải được ghi nhận trước thuế, vì các ảnh hưởng về thuế của khoản dự phòng và những thay đổi trong các kết quả đó đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn

38. Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn tồn tại xung quanh các sự kiện và các trường hợp phải được xem xét khi xác định giá trị ước tính hợp lý nhất cho một khoản dự phòng.

39. Rủi ro thể hiện sự giảm sút kết quả. Việc điều chỉnh rủi ro có thể làm tăng giá trị các khoản nợ đã được ghi nhận. Doanh nghiệp cần phải thận trọng khi đưa ra những đánh giá trong các điều kiện không chắc chắn để không làm sai lệch tăng thu nhập hay tài sản và cũng không làm sai lệch giảm chi phí và các khoản nợ. Tuy nhiên, tình trạng không chắc chắn không có nghĩa là tạo ra các khoản dự phòng quá mức hoặc khai khống các khoản nợ một cách cố ý. Ví dụ: Nếu các khoản chi phí dự tính cho một rủi ro nào đó được ước tính trên cơ sở thận trọng, thì không nên chủ quan xem kết quả đó là có khả năng xảy ra hơn các trường hợp thực tế khác. Doanh nghiệp cần phải chú ý để tránh các bước đánh giá trùng lặp đối với rủi ro và sự không chắc chắn dẫn đến làm tăng các khoản dự phòng.
40. Việc thuyết minh yếu tố không chắc chắn đối với giá trị của các khoản chi trả được quy định tại đoạn 80 (b).

Giá trị hiện tại

41. Nếu ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu, thì giá trị của một khoản dự phòng cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ.

42. Phụ thuộc vào giá trị thời gian của tiền, các khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh ngay sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có giá trị thực cao hơn các khoản dự phòng có cùng giá trị liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh muộn hơn. Do đó các khoản dự phòng đều phải được chiết khấu khi giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu.

43. Tỷ lệ chiết khấu phải là tỷ lệ trước thuế và phản ánh rõ những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai.

Các sự kiện xảy ra trong tương lai

44. Những sự kiện xảy ra trong tương lai có thể ảnh hưởng đến giá trị đã ước tính để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải được phản ánh vào giá trị của khoản dự phòng khi có đủ dấu hiệu cho thấy các sự kiện đó sẽ xảy ra.

45. Những sự kiện dự tính sẽ xảy ra trong tương lai có thể rất quan trọng khi đánh giá các khoản dự phòng. Ví dụ, doanh nghiệp có thể cho rằng chi phí thanh lý tài sản vào cuối thời gian sử dụng của tài sản sẽ giảm do những thay đổi về công nghệ trong tương lai. Giá trị được ghi nhận đã phản ánh cách ước tính hợp lý của các nhà nghiên cứu có trình độ kỹ thuật và khách quan có tính đến các bằng chứng về công nghệ tại thời điểm thanh lý. Do vậy, việc giảm giá trị dự phòng bằng một khoản tương đương với chi phí tiết kiệm được là hợp lý khi các khoản chi phí này được cắt giảm do kinh nghiệm đã thu được khi áp dụng công nghệ hiện có của hoạt động thanh lý có nhiều phức tạp hoặc có qui mô lớn hơn so với hoạt động đã tiến hành trước đây. Tuy nhiên, doanh nghiệp khó có thể đoán trước được sự phát triển của kỹ thuật công nghệ mới áp dụng cho việc thanh lý tài sản, trừ khi có đầy đủ bằng chứng khách quan.
46. Khi đánh giá nghĩa vụ nợ phải xét đến ảnh hưởng có thể xảy ra của các quy định mới nếu có đủ bằng chứng khách quan cho thấy qui định này chắc chắn được thông qua. Do có nhiều trường hợp phát sinh nên không thể xác định được từng sự kiện riêng biệt để đưa ra đầy đủ bằng chứng khách quan cho mọi trường hợp. Bằng chứng được yêu cầu gồm cả qui định cần phải áp dụng và xem xét qui định này có thông qua chắc chắn và được đem ra áp dụng vào thời điểm thích hợp hay không. Trong một số trường hợp sẽ không đưa ra được bằng chứng khách quan, đầy đủ cho đến khi qui định mới được thông qua.

Thanh lý tài sản dự tính

47. Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự tính không được xét đến khi xác định giá trị của khoản dự phòng.

48. Không được tính các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản khi xác định giá trị khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý dự tính gắn liền với sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng đó. Thay vào đó, doanh nghiệp phải ghi nhận các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản đã dự tính tại thời điểm quy định trong các Chuẩn mực kế toán liên quan.

Các khoản bồi hoàn

49. Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng.

50. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận.

51. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ ba để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các điều khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ ba có thể thanh toán trực tiếp hoặc hoàn trả lại các khoản doanh nghiệp đã thanh toán.
52. Hầu hết các trường hợp, doanh nghiệp đều phải chịu và phải thanh toán toàn bộ các nghĩa vụ nợ nếu bên thứ ba không có khả năng bồi hoàn do bất kỳ nguyên nhân nào. Trường hợp này, phải ghi nhận khoản dự phòng cho toàn bộ giá trị của khoản nợ, và phải ghi nhận khoản bồi hoàn đã dự tính là tài sản khi chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó nếu doanh nghiệp thanh toán khoản nợ.
53. Có trường hợp, doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí chưa rõ ràng nếu bên thứ ba không thực hiện thanh toán. Trường hợp doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí thì các khoản chi phí này không được đưa vào khoản dự phòng.
54. Theo quy định trong đoạn 25, một khoản nợ khi doanh nghiệp phải chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng sẽ được ghi nhận là nợ tiềm tàng trong phạm vi dự tính nghĩa vụ sẽ được bên thứ ba thanh toán.

Thay đổi các khoản dự phòng

55. **Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập.**

56. Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay.

Sử dụng các khoản dự phòng

57. **Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu.**

58. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng đó. Việc sử dụng khoản dự phòng cho các chi phí không liên quan đến khoản dự phòng đó hoặc cho các chi phí liên quan đến khoản dự phòng được lập cho mục đích khác có thể không thể hiện ảnh hưởng của hai sự kiện khác nhau.

Áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

Các khoản lỗ hoạt động trong tương lai

59. **Doanh nghiệp không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai.**

60. Khoản lỗ hoạt động trong tương lai là khoản không thoả mãn định nghĩa về một khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 07 và điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng ở đoạn 11.

61. Mỗi ước tính về khoản lỗ hoạt động xảy ra trong tương lai đều là dấu hiệu về sự tổn thất của một số tài sản dùng trong kinh doanh. Doanh nghiệp phải tiến hành kiểm tra việc tổn thất đối với những tài sản này.

Các hợp đồng có rủi ro lớn

62. **Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng.**

63. Nhiều hợp đồng (Ví dụ: Đơn mua hàng thường xuyên) có thể bị huỷ bỏ mà không phải thanh toán bồi thường, tức là không phát sinh nghĩa vụ nợ. Các hợp đồng có quy định rõ quyền và nghĩa vụ đối với từng bên tham gia ký kết hợp đồng thì khi phát sinh sự kiện rủi ro, hợp đồng đó sẽ thuộc phạm vi chi phối của chuẩn mực này và khoản nợ phải trả phát sinh được ghi nhận. Những hợp đồng thông thường mà không có rủi ro lớn thì không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này.

64. Chuẩn mực này quy định hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng mà trong đó, chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo điều khoản của hợp đồng phản ánh chi phí thấp nhất nếu từ bỏ hợp đồng. Mức chi phí đó sẽ thấp hơn mức chi phí để thực hiện hợp đồng, kể cả các khoản bồi thường hoặc đền bù phát sinh do việc không thực hiện được hợp đồng.

65. Trước khi lập một khoản dự phòng riêng biệt cho một hợp đồng có rủi ro lớn, doanh nghiệp phải ghi nhận bất kỳ sự giảm sút giá trị nào của tài sản có liên quan đến hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp

66. Ví dụ về những sự kiện nằm trong định nghĩa về "tái cơ cấu doanh nghiệp":
- Bán hoặc chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm;
 - Đóng cửa cơ sở kinh doanh ở một địa phương, một quốc gia khác hoặc chuyển đổi hoạt động kinh doanh từ địa phương này, quốc gia này sang một địa phương hoặc một quốc gia khác;
 - Thay đổi cơ cấu bộ máy quản lý, ví dụ loại bỏ một cấp quản lý;
 - Hoạt động tái cơ cấu cơ bản sẽ gây ra tác động lớn đến bản chất và mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.
67. Khoản dự phòng cho chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi các điều kiện chung đối với khoản dự phòng như quy định trong đoạn 11 được thỏa mãn. Các đoạn 69 - 78 chỉ rõ làm thế nào để áp dụng các điều kiện chung cho hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp.
- 68. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi:**
- Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thỏa mãn ít nhất 5 nội dung sau:**
 - Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;
 - Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;
 - Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;
 - Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và
 - Khi kế hoạch được thực hiện.
 - Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.**
69. Bằng chứng cho thấy doanh nghiệp đã tiến hành kế hoạch tái cơ cấu. Ví dụ: Tháo dỡ nhà xưởng, bán tài sản hoặc thông báo công khai về những vấn đề quan trọng của kế hoạch. Thông báo công khai về một kế hoạch tái cơ cấu cụ thể sẽ dẫn đến một nghĩa vụ nợ pháp lý khi kế hoạch đó được thực hiện theo dự tính và đầy đủ chi tiết (tức là phải chỉ rõ những vấn đề quan trọng của kế hoạch) từ đó đưa ra dự tính chắc chắn về những chủ thể có liên quan như khách hàng, các nhà cung cấp, các nhân viên (hoặc những người đại diện cho họ) để doanh nghiệp có thể tiến hành tái cơ cấu.
70. Để kế hoạch có đủ chi tiết liên quan đến nghĩa vụ nợ khi thông báo đến những đối tượng bị ảnh hưởng, thì phải lập và thực hiện kế hoạch càng sớm càng tốt, phải hoàn tất kế hoạch trong khoảng thời gian dự tính. Nếu doanh nghiệp dự tính vẫn còn một khoảng thời gian dài trước khi tiến hành tái cơ cấu hoặc quá trình tái cơ cấu phải mất một thời gian dài bất hợp lý, thì không thể chắc chắn là kế hoạch sẽ được thực hiện đúng thời gian cho phép.
71. Nếu quyết định tái cơ cấu của Ban Giám đốc đưa ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì không dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày đó, trừ khi trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm doanh nghiệp đã:
- Bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu; hoặc
 - Thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch tái cơ cấu cho những đối tượng bị ảnh hưởng theo một cách cụ thể, đầy đủ để họ có được dự tính chắc chắn về việc doanh nghiệp sẽ tiến hành tái cơ cấu.
- Nếu doanh nghiệp bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu, hoặc thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch đó tới những đối tượng bị ảnh hưởng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì việc trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 23 "Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm". Nếu việc tái cơ cấu là trọng yếu mà không được trình bày trong báo cáo tài chính thì có thể ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.
72. Nghĩa vụ nợ liên đới không chỉ được tạo ra từ quyết định của Ban Giám đốc. Nghĩa vụ nợ liên đới có thể là kết quả của các sự kiện đã xảy ra: Ví dụ, thỏa thuận với đại diện của người làm công về các khoản thanh toán khi họ thôi việc, hoặc thỏa thuận với người mua khi nhượng bán một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp. Một khi đã đạt được sự chấp thuận có thể đã được kết luận chỉ chờ chấp thuận của Hội đồng quản trị và được thông báo đến chủ thể đối tác thì

lúc đó doanh nghiệp có nghĩa vụ thực hiện tái cơ cấu nếu thoả mãn các điều kiện quy định tại đoạn 68.

- 73. Không có nghĩa vụ nợ phát sinh cho tới khi doanh nghiệp ký cam kết nhượng bán, tức là khi doanh nghiệp có hợp đồng nhượng bán hiện tại.**
74. Khi doanh nghiệp quyết định nhượng bán một bộ phận kinh doanh và thông báo công khai quyết định đó, thì vẫn chưa được coi là cam kết cho đến khi xác định được người mua và hợp đồng nhượng bán được ký kết. Từ khi quyết định đến khi ký kết hợp đồng nhượng bán ràng buộc, doanh nghiệp vẫn có thể thực hiện các hoạt động khác nếu không tìm được người mua với điều khoản phù hợp. Khi công việc nhượng bán một bộ phận kinh doanh chỉ là một phần của việc tái cơ cấu, thì tài sản hoạt động phải được xem xét lại xem có tổn thất không và nghĩa vụ nợ liên đới có thể phát sinh từ các phần khác của việc tái cơ cấu trước khi một hợp đồng hiện tại được ký kết.
- 75. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:**
- a) Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và**
 - b) Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.**
76. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:
- a) Đào tạo lại hoặc chuyển chuyển nhân viên hiện có;
 - b) Tiếp thị; hoặc
 - c) Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.
- Những chi phí này liên quan đến hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp và không phải là các khoản nợ phải trả cho việc tái cơ cấu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các chi phí này phải được ghi nhận theo nguyên tắc ghi nhận các chi phí không liên quan tới việc tái cơ cấu.
77. Những khoản lỗ từ hoạt động kinh doanh trong tương lai có thể xác định được tính đến ngày tái cơ cấu thì không được bao gồm trong khoản dự phòng, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn như đã quy định trong đoạn 07.
78. Lãi dự tính thu được từ hoạt động thanh lý tài sản, ngay cả khi việc thanh lý tài sản được xem như một phần của hoạt động tái cơ cấu, không được xét đến khi xác định mức dự phòng cho việc tái cơ cấu, như đã quy định trong đoạn 47.

Trình bày báo cáo tài chính

- 79. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính từng loại dự phòng theo các khoản mục:**
- a) Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;**
 - b) Số dự phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;**
 - c) Số dự phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu;**
 - d) Số dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm (hoàn nhập) trong kỳ; và**
 - e) Số dự phòng tăng trong kỳ do giá trị hiện tại của khoản dự phòng tăng lên theo thời gian và do ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu dòng tiền.**

Doanh nghiệp không phải trình bày thông tin so sánh về các khoản dự phòng.

- 80. Đối với mỗi loại dự phòng có giá trị trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:**
- a) Tóm tắt bản chất của nghĩa vụ nợ và thời gian chi trả dự tính;**
 - b) Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả. Khi cần đưa ra thông tin đầy đủ thì doanh nghiệp phải trình bày những giả định chính liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai, như đã quy định trong đoạn 44; và**

c) Giá trị của khoản bồi hoàn dự tính nhận được nếu giá trị của tài sản đã được ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.

- 81. Trừ khi khó xảy ra khả năng phải chi trả, doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt bản chất của khoản nợ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cùng với các thông tin sau:**
- a) Ước tính về ảnh hưởng tài chính của khoản nợ tiềm tàng này theo quy định ở các đoạn 32 - 48;**
 - b) Dấu hiệu không chắc chắn liên quan đến giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả có thể xảy ra; và**
 - c) Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn.**
82. Khi xác định các khoản dự phòng hoặc các khoản nợ tiềm tàng có thể tập hợp thành một loại để trình bày báo cáo tài chính thì cần phải cân nhắc xem liệu bản chất của các khoản mục đó có tương đồng với nhau đủ để trình bày chung trong một khoản mục trên báo cáo mà vẫn thoả mãn quy định ở các đoạn 80 (a), (b) và 81 (a), (b). Ví dụ, hoàn toàn có thể nhóm chung các khoản dự phòng liên quan đến việc bảo hành các sản phẩm khác nhau, nhưng lại không thể nhóm chung dự phòng bảo hành thông thường và các khoản phải trả liên quan đến vụ kiện.
83. Khi một khoản dự phòng và một khoản nợ tiềm tàng phát sinh từ cùng một tình huống thì doanh nghiệp phải trình bày theo quy định ở đoạn 79 - 81 đồng thời chỉ rõ mối liên hệ giữa khoản dự phòng và nợ tiềm tàng đó.
- 84. Khi có thể thu được một số lợi ích kinh tế thì doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt về bản chất của các tài sản tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, và khi có thể, trình bày ước tính về ảnh hưởng tài chính của chúng theo các nguyên tắc đã qui định tại đoạn 32 - 48 đối với các khoản dự phòng .**
85. Việc trình bày các tài sản tiềm tàng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải tránh đưa ra các dấu hiệu sai lệch về khả năng có thể xảy ra khoản thu nhập phát sinh.
- 86. Nếu không thể trình bày được thông tin nào quy định trong đoạn 81 và 84, doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.**
- 87. Trong một số trường hợp, việc trình bày một số hay toàn bộ các thông tin như quy định trong các đoạn 79 - 84 có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong việc tranh chấp với các chủ thể khác liên quan đến nội dung của khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thì doanh nghiệp phải trình bày bản chất chung của vấn đề đang tranh chấp và lý do không trình bày những thông tin này./.**

-XXX-

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM**

Chuẩn mục số 19

HỢP ĐỒNG BẢO HIỂM
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

1. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp đánh giá và ghi nhận các yếu tố của hợp đồng bảo hiểm trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm, gồm:
 - a) Phương pháp kế toán hợp đồng bảo hiểm trong các doanh nghiệp bảo hiểm;
 - b) Trình bày và giải thích số liệu trong các báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm phát sinh từ hợp đồng bảo hiểm.
2. Chuẩn mực này áp dụng đối với:
 - a) Kế toán hợp đồng bảo hiểm (bao gồm cả hợp đồng nhận tái và nhượng tái bảo hiểm);
 - b) Các công cụ tài chính với đặc điểm là có phần không đảm bảo gắn liền với Hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm phát hành
3. Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các hoạt động khác của doanh nghiệp bảo hiểm, như: Kế toán tài sản tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm sở hữu và kế toán các công cụ nợ tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm phát hành nhưng không gắn liền với hợp đồng bảo hiểm.
4. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:
 - a) Giấy bảo hành sản phẩm, hàng hoá;
 - b) Tài sản và các khoản nợ phải trả cho người lao động;
 - c) Các quyền và nghĩa vụ mang tính hợp đồng liên quan đến việc sử dụng hoặc quyền được sử dụng trong tương lai một khoản phi tài chính (Ví dụ: Phí đăng ký, phí bản quyền, tiền chi trả hợp đồng phát sinh đột xuất và các khoản tương tự khác), cũng như đảm bảo giá trị còn lại của bên thuê trong một hợp đồng thuê tài chính (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 – "Thuê tài sản"; Chuẩn mực kế toán số 14 – "Doanh thu và thu nhập khác" và Chuẩn mực kế toán số 04 – "TSCĐ vô hình");
 - d) Các cam kết bảo lãnh tài chính do doanh nghiệp cam kết thực hiện hoặc giữ lại để chuyển giao cho một bên khác về tài sản tài chính hoặc công cụ nợ tài chính thuộc phạm vi điều chỉnh của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" (Các cam kết tài chính có thể được thể hiện dưới các hình thức như: Các bảo đảm tài chính, thư tín dụng);
 - e) Các khoản phải thu hay phải trả tiềm tàng trong hoạt động hợp nhất kinh doanh (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh);
 - f) Các hợp đồng bảo hiểm gốc mà doanh nghiệp bảo hiểm là bên mua bảo hiểm.
5. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Doanh nghiệp bảo hiểm: Là bên tham gia vào một hợp đồng bảo hiểm, có nghĩa vụ phải trả tiền bồi thường cho chủ hợp đồng theo quy định của hợp đồng trong trường hợp có sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

Hợp đồng bảo hiểm: Là một hợp đồng mà doanh nghiệp bảo hiểm thoả thuận một khoản tiền (gọi là phí bảo hiểm) và chấp nhận rủi ro bảo hiểm trọng yếu từ khách hàng (chủ hợp đồng) bằng các thoả thuận bồi thường cho chủ hợp đồng nếu có sự kiện xảy ra trong tương lai gây tổn thất tới chủ hợp đồng.

Hợp đồng bảo hiểm gốc: Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm ký trực tiếp với tổ chức, cá nhân mua bảo hiểm mà không phải là hợp đồng tái bảo hiểm.

Chủ hợp đồng: Là bên có quyền được nhận khoản bồi thường theo quy định tại hợp đồng bảo hiểm trong trường hợp một sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

Hợp đồng tái bảo hiểm: Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm phát hành để bồi thường cho doanh nghiệp nhượng tái đối với những tổn thất của một hay nhiều hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhượng tái phát hành.

Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm: Là doanh nghiệp bảo hiểm gốc chuyển giao rủi ro

bằng hình thức tái bảo hiểm.

Rủi ro bảo hiểm: Là những rủi ro ngoài rủi ro tài chính được chuyển từ chủ hợp đồng bảo hiểm sang doanh nghiệp bảo hiểm.

Khoản nợ bảo hiểm: Là các nghĩa vụ thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

Tài sản bảo hiểm: Là giá trị quyền thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

Khoản đặt cọc: Là một phần của hợp đồng nhưng không được hạch toán là công cụ phái sinh theo quy định của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" và sẽ thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" nếu nó là một công cụ riêng biệt.

Các nhân tố được đảm bảo: Là nghĩa vụ phải trả các lợi ích được đảm bảo, đã ghi trong nội dung hợp đồng.

Các lợi ích được đảm bảo: Là các khoản thanh toán hoặc các lợi ích khác mà chủ hợp đồng hay nhà đầu tư được hưởng một cách vô điều kiện mà theo hợp đồng không nằm trong quyền quyết định của doanh nghiệp bảo hiểm.

Tài sản tái bảo hiểm: Là quyền thuần theo hợp đồng của nhà nhượng tái trong hợp đồng tái bảo hiểm.

Phần không đảm bảo: Là một quyền dựa trên hợp đồng để nhận một số các lợi ích như một phần bổ sung cho các lợi ích được đảm bảo:

- a) Các lợi ích này phải là một phần đáng kể của toàn bộ lợi ích thỏa thuận trong hợp đồng;
- b) Giá trị và thời điểm nhận được các lợi ích này theo hợp đồng tùy thuộc vào ý muốn của bên phát hành; và
- c) Các lợi ích theo hợp đồng này dựa trên:
 - (i) Mức độ hiệu quả của một nhóm các hợp đồng cụ thể hoặc của một loại hợp đồng cụ thể;
 - (ii) Lãi từ những khoản đầu tư đã hoặc chưa thực hiện từ một nhóm tài sản cụ thể do bên phát hành sở hữu; hoặc
 - (iii) Lợi nhuận hay số thua lỗ của một công ty, một quỹ hay bất kỳ một đơn vị nào khác phát hành hợp đồng.

Công khai: Là việc hạch toán và có thể cung cấp thông tin về các bộ phận của một hợp đồng nếu chúng là những hợp đồng riêng rẽ.

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

Rủi ro tài chính: Là rủi ro xảy ra khi có sự thay đổi trong tương lai của một hay các yếu tố như: Lãi suất, giá của công cụ tài chính, giá hàng hoá, tỷ giá hối đoái, chỉ số giá cả, tỷ suất tín dụng, chỉ số tín dụng hoặc các biến số khác, kể cả các biến số phi tài chính mà các biến số này không được quy định cụ thể trong hợp đồng.

Công cụ tài chính: Là một hợp đồng trong đó một doanh nghiệp trong hợp đồng tạo ra một tài sản tài chính, đồng thời một doanh nghiệp khác trong hợp đồng lại tạo ra một khoản nợ tài chính hay một công cụ vốn tự có.

Công cụ phái sinh: Là công cụ tài chính mà giá trị của nó thay đổi do có sự thay đổi của một đối tượng cơ sở, đối tượng này không đòi hỏi hay chỉ đòi hỏi một khoản đầu tư ròng ban đầu rất nhỏ so với các hợp đồng khác, và sẽ được thanh toán vào một thời điểm trong tương lai.

Các sự kiện được bảo hiểm: Là những sự kiện có thể xảy ra rủi ro trong tương lai được ghi trong hợp đồng bảo hiểm.

Kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ: Là việc đánh giá nhằm xác định xem giá trị ghi sổ của một khoản nợ bảo hiểm có cần phải được tăng lên hay không (hoặc giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác chờ phân bổ hoặc những tài sản vô hình có liên quan có cần phải được giảm đi hay không) dựa trên việc xem xét các dòng tiền trong tương lai.

NỘI DUNG CHUẨN MỨC

Công cụ phái sinh

06. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định các doanh nghiệp phải tách và xác định công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc theo giá trị hợp lý, và ghi nhận những khoản chênh lệch do thay đổi giá trị hợp lý vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho các công cụ phái sinh gắn liền với một hợp đồng bảo hiểm cụ thể, trừ khi chính công cụ phái sinh này là một hợp đồng bảo hiểm.
07. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định trường hợp ngoại lệ là: Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải tách công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc và xác định giá trị hợp lý của giá hoàn lại khi bên mua bảo hiểm chấm dứt hợp đồng bảo hiểm (đây là khoản cố định hoặc là khoản cố định gộp với một khoản lãi nào đó), thậm chí giá trị hiện tại của khoản nợ bảo hiểm khác với giá trị ghi sổ của nó. Tuy nhiên, chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho quyền chọn và chấm dứt hợp đồng bảo hiểm nếu nhận giá trị hoàn lại gắn liền trong hợp đồng bảo hiểm và giá trị hoàn lại này dao động theo sự thay đổi của biến số tài chính (Ví dụ: Chỉ số chứng khoán, giá cả hàng hoá hay chỉ số giá cả), hoặc do sự thay đổi của biến số phi tài chính mà không phải do bất kỳ một bên nào trong hợp đồng. Quy định này cũng áp dụng đối với khả năng thực hiện quyền chọn hoặc quyền chấm dứt hợp đồng do sự thay đổi của các biến số trên (Ví dụ: Quyền chọn bán có thể thực hiện được nếu có một chỉ số chứng khoán đạt được một mức độ cụ thể nào đó).
08. Đoạn 07 có thể áp dụng đối với quyền chấm dứt một công cụ tài chính có đặc điểm không đảm bảo.

Công khai khoản tiền đặt cọc

09. Một số hợp đồng bảo hiểm bao gồm cả phần bảo hiểm và phần đặt cọc, doanh nghiệp bảo hiểm được quyền lựa chọn công khai hay không công khai khoản tiền đặt cọc theo quy định sau:
 - a) Khoản tiền đặt cọc phải công khai nếu thoả mãn cả hai điều kiện sau:
 - (i) Doanh nghiệp bảo hiểm có thể xác định riêng rẽ được khoản tiền đặt cọc bao gồm bất kỳ quyền chấm dứt nào đi kèm và không xét đến phần bảo hiểm;
 - (ii) Chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc này như ví dụ tại đoạn 10.
 - b) Không bắt buộc phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i) nhưng chính sách kế toán đòi hỏi doanh nghiệp bảo hiểm phải ghi nhận tất cả các quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc, không tính đến cơ sở được sử dụng để tính toán những quyền và nghĩa vụ đó.
 - c) Không phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm không thể xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i).
10. Ví dụ trường hợp các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc:
Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm nhận khoản tiền đặt cọc để thanh toán tổn thất trong tương lai từ các doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm nhưng theo hợp đồng thì doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm phải có trách nhiệm hoàn trả khoản tiền đặt cọc này trong những năm

tối. Nếu chính sách kế toán của doanh nghiệp nhượng tái cho phép họ ghi nhận khoản đặt cọc này là thu nhập, mà không ghi nhận là khoản phải trả thì bắt buộc phải công khai.

11. Để đáp ứng yêu cầu công khai báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng:
 - a) Chuẩn mực này đối với phần bảo hiểm;
 - b) Chuẩn mực "Công cụ tài chính" đối với khoản tiền đặt cọc.

Đánh giá và ghi nhận

Áp dụng chính sách kế toán

12. Doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng các chính sách kế toán:
 - a) Không được trích lập và ghi nhận khoản dự phòng để bồi thường trong tương lai, nếu các yêu cầu đòi bồi thường phát sinh từ các hợp đồng này không tồn tại tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính (Ví dụ: Dự phòng dao động lớn hay dự phòng đảm bảo cân đối);
 - b) Phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 13-17.
 - c) Xoá bỏ một khoản nợ bảo hiểm (hoặc một phần của khoản nợ bảo hiểm) ra khỏi Bảng cân đối kế toán khi nó đã được thanh toán, được huỷ bỏ hay hết hạn.
 - d) Doanh nghiệp bảo hiểm không được bù trừ:
 - (i) Các tài sản tái bảo hiểm với các khoản nợ bảo hiểm liên quan; hoặc
 - (ii) Thu nhập hay chi phí của những hợp đồng tái bảo hiểm với các chi phí hay thu nhập của các hợp đồng bảo hiểm liên quan;
 - đ) Cần phải xem xét, đánh giá mức độ giảm giá của các tài sản tái bảo hiểm như quy định tại đoạn 18.

Kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm

13. **Tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải đánh giá việc ghi nhận các khoản nợ bảo hiểm đã đầy đủ hay chưa, bằng cách ước tính giá trị hiện tại của các luồng tiền phát sinh trong tương lai theo quy định trong hợp đồng bảo hiểm. Nếu đánh giá đó cho thấy giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm (sau khi trừ đi những chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan như quy định trong đoạn 27 và 28) là không đủ so với các luồng tiền ước tính trong tương lai, thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.**
14. Doanh nghiệp bảo hiểm phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu dưới đây hay không:
 - a) Kiểm tra, xem xét các ước tính hiện tại của tất cả các luồng tiền theo hợp đồng và các luồng tiền có liên quan (các chi phí giải quyết khiếu nại) cũng như các luồng tiền phát sinh từ những quyền lựa chọn và đảm bảo đi kèm.
 - b) Nếu qua kiểm tra cho thấy việc tính toán các khoản nợ là không đầy đủ thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được hạch toán vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Khi lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nộp cho cơ quan quản lý bảo hiểm (Bộ Tài chính), các doanh nghiệp bảo hiểm phải tuân theo quy định của các cơ chế tài chính đối với chi phí khai thác.

15. Trường hợp chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không quy định phải kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu trong đoạn 14 hay không, doanh nghiệp bảo hiểm phải:
 - a) Xác định khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản nợ bảo hiểm tương ứng với giá trị ghi sổ của:
 - (i) Những chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ; và
 - (ii) Bất kỳ một tài sản vô hình nào có liên quan như các tài sản có được từ hợp nhất doanh nghiệp hay chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm như quy định tại đoạn 27 và 28. Tuy nhiên, các tài sản tái bảo hiểm liên quan không được xem xét vì chúng đã được hạch toán một cách riêng rẽ như quy định tại đoạn 18.
 - b) Xác định xem số liệu được nêu trong đoạn (a) có thấp hơn giá trị ghi sổ của nó hay không,

nếu các khoản nợ bảo hiểm tương ứng thuộc phạm vi của Chuẩn mực kế toán "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng". Trường hợp phát sinh chênh lệch nhỏ hơn, doanh nghiệp bảo hiểm sẽ phải ghi nhận toàn bộ khoản chênh lệch đó vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và ghi giảm giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác hợp đồng chờ phân bổ hoặc các tài sản vô hình có liên quan hoặc ghi tăng giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm tương ứng.

16. Nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm thỏa mãn được những yêu cầu tối thiểu quy định tại đoạn 14 thì việc kiểm tra sẽ được áp dụng ở mức độ tổng thể. Ngược lại nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm không thỏa mãn những yêu cầu tối thiểu, thì cách tính trong đoạn 15 được sử dụng ở mức độ của từng nhóm hợp đồng có mức độ rủi ro tương tự và coi như một nhóm danh mục đơn lẻ.
17. Số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(b) (Ví dụ: Kết quả của việc áp dụng Chuẩn mực "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng") sẽ phản ánh tỷ suất lợi nhuận đầu tư trong tương lai như quy định tại đoạn 24 - 26 khi số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(a) cũng phản ánh những tỷ suất lợi nhuận đó.

Sự giảm giá trị của các tài sản tái bảo hiểm

18. Nếu như các tài sản tái bảo hiểm của doanh nghiệp nhượng tái bị giảm giá trị thì có thể giảm giá trị ghi sổ một cách thích hợp và ghi nhận sự giảm giá trị trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Một tài sản tái bảo hiểm bị giảm giá trị khi:
- Có bằng chứng chắc chắn là kết quả của một sự kiện phát sinh sau khi ghi nhận tài sản tái bảo hiểm, theo đó doanh nghiệp nhượng tái có thể không thu hồi được toàn bộ số phải thu theo điều khoản của hợp đồng tái bảo hiểm;
 - Có thể đo lường được một cách đáng tin cậy những ảnh hưởng của sự kiện đó đối với số phải thu của doanh nghiệp nhượng tái từ doanh nghiệp nhận tái.

Những thay đổi trong chính sách kế toán

19. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể thay đổi các chính sách kế toán đối với hợp đồng bảo hiểm khi và chỉ khi những thay đổi này làm cho các báo cáo tài chính trở nên thích hợp hơn đối với yêu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo mà không làm giảm độ tin cậy hoặc tăng độ tin cậy mà không giảm tính thích hợp đối với những yêu cầu này. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể đánh giá mức độ tin cậy và thích hợp dựa trên những tiêu chuẩn trong Chuẩn mực kế toán số 29 – "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".
20. Để lý giải cho việc thay đổi chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm, Doanh nghiệp bảo hiểm phải chứng minh được những thay đổi này sẽ làm cho các báo cáo tài chính phù hợp hơn với các quy định trong Chuẩn mực số 29, nhưng những thay đổi này không nhất thiết phải hoàn toàn tuân theo những quy định đó, cụ thể các nội dung sau:
- Lãi suất thị trường hiện hành (đoạn 21);
 - Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành (đoạn 22);
 - Thận trọng (đoạn 23);
 - Tỷ suất đầu tư trong tương lai (đoạn 24 - 26).

Lãi suất thị trường hiện hành

21. Doanh nghiệp bảo hiểm được phép, nhưng không bắt buộc phải thay đổi các chính sách kế toán để tính lại các khoản nợ bảo hiểm theo lãi suất thị trường hiện hành và ghi nhận những thay đổi của các khoản nợ đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Tại thời điểm đó, họ cũng có thể áp dụng các chính sách kế toán mà có yêu cầu các ước tính hiện tại và các giả định khác để xác định các khoản nợ bảo hiểm theo công thức đã định sẵn. Không áp dụng các chính sách kế toán này một cách nhất quán cho tất cả các khoản nợ tương tự khác vì Chuẩn mực kế toán số 29 đã có hướng dẫn khác cho các khoản nợ này. Nếu như doanh nghiệp bảo hiểm lựa chọn cách xác định nợ bảo hiểm theo cách này, họ sẽ tiếp tục sử dụng lãi suất thị

trường hiện hành (nếu có thể và các ước tính, giả định hiện hành khác - nếu có) một cách nhất quán trong tất cả các kỳ báo cáo và cho tất cả các khoản nợ này cho tới khi chúng được thanh toán.

Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành

22. Nếu sự thay đổi chính sách kế toán không thoả mãn các quy định nêu tại đoạn 19, doanh nghiệp bảo hiểm có thể tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành như
- Xác định khoản nợ bảo hiểm trên cơ sở không chiết khấu.
 - Xác định các quyền theo hợp đồng đối với các khoản phí quản lý đầu tư trong tương lai với giá trị vượt quá giá trị hợp lý của chúng, như những giá trị này được tính toán bằng cách so sánh với mức phí của các doanh nghiệp cung cấp những dịch vụ tương tự trên thị trường. Hầu như chắc chắn rằng những giá trị hợp lý tại thời điểm ban đầu sẽ bằng với các chi phí gốc, chỉ trừ khi các khoản phí quản lý đầu tư chúng khoán trong tương lai và các chi phí có liên quan không phù hợp với những chi phí tương tự trên thị trường.
 - Sử dụng các chính sách kế toán không đồng nhất cho các hợp đồng bảo hiểm (các chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan) của các công ty con, trừ các trường hợp đã được quy định trong đoạn 21. Nếu các chính sách kế toán này không đồng nhất, doanh nghiệp bảo hiểm phải thay đổi các chính sách này nếu như sự thay đổi đó không làm các chính sách kế toán thay đổi nhiều hơn và vẫn thoả mãn các yêu cầu khác trong chuẩn mực này.

Thận trọng

23. Trường hợp đang áp dụng nguyên tắc kế toán thận trọng, doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm để làm giảm sự thận trọng đó. Tuy nhiên nếu doanh nghiệp bảo hiểm đã và đang áp dụng các chính sách đối với hợp đồng bảo hiểm với một mức độ thận trọng vừa đủ thì không cần thiết phải tăng thêm mức độ thận trọng này.

Tỷ suất đầu tư trong tương lai

24. Doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán cho các hợp đồng bảo hiểm để tính toán lại tỷ suất đầu tư trong tương lai. Tuy nhiên có một giả định là báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm có thể sẽ giảm độ hợp lý và tin cậy nếu như họ sử dụng chính sách kế toán để phản ánh tỷ suất đầu tư trong tương lai nhằm tính toán các hợp đồng bảo hiểm, trừ khi những tỷ suất đó phản ánh khoản phải thanh toán theo hợp đồng.

Ví dụ về các chính sách kế toán phản ánh những tỷ suất đầu tư trong tương lai:

- Sử dụng tỷ lệ chiết khấu phản ánh tiền lãi được ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm; hoặc
- Đưa ra dự kiến mức hoàn vốn trên các tài sản này với một tỷ lệ hoàn vốn ước tính, chiết khấu các khoản hoàn vốn dự kiến đó bằng các tỷ lệ khác nhau và bao gồm cả những kết quả tính toán nợ bảo hiểm.

25. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể khắc phục giả định nêu ở đoạn 24 chỉ khi các sự thay đổi khác trong chính sách kế toán với mức tăng tính hợp lý và độ tin cậy của các báo cáo tài chính lớn hơn mức giảm tính hợp lý và độ tin cậy gây ra bởi tỷ suất đầu tư tương lai.

Ví dụ: Các chính sách kế toán hiện tại của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm bao hàm các giả định quá thận trọng được đặt ra tại thời điểm ban đầu và một tỷ lệ chiết khấu theo qui định mà không cần tham khảo thực trạng thị trường, bỏ qua một số quyền chọn cũng như bảo đảm đi kèm. Trong trường hợp này, doanh nghiệp bảo hiểm có thể làm cho báo cáo tài chính trở lên hợp lý hơn mà không làm giảm độ tin cậy bằng cách chuyển sang một số thay đổi, có sự chú ý hơn cho mục đích đầu tư và được sử dụng một cách rộng rãi hơn, liên quan đến:

- Các ước tính và giả định hiện hành;
- Sự điều chỉnh hợp lý (nhưng không quá thận trọng) để phản ánh rủi ro và tính không chắc

- chấn;
- c) Việc xác định phản ánh cả giá trị thực và giá trị thời gian của quyền lựa chọn và đảm bảo đính kèm;
- d) Tỷ lệ chiết khấu thị trường hiện hành, thậm chí tỷ lệ chiết khấu đó phản ánh tỷ lệ lãi ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm.

26. Trong một số phương pháp tính toán, tỷ lệ chiết khấu được dùng để xác định giá trị hiện tại của khoản lợi nhuận trong tương lai. Khoản lợi nhuận này được quy về từng giai đoạn khác nhau theo một công thức. Trong những phương pháp đó, có phương pháp tỷ lệ chiết khấu tác động đến việc tính toán các khoản nợ một cách gián tiếp. Cụ thể phương pháp sử dụng tỷ lệ chiết khấu không hợp lý có thể có những tác động nhất định hoặc là không có tác động gì đối với việc tính toán các khoản nợ tại thời điểm ban đầu. Tuy nhiên, trong những phương pháp khác, tỷ lệ chiết khấu xác định việc tính toán các khoản nợ một cách trực tiếp, thì việc sử dụng tỷ lệ chiết khấu dựa trên tài sản có ảnh hưởng đáng kể hơn, nên hầu như doanh nghiệp bảo hiểm sẽ không thể khắc phục được giá định nêu trong đoạn 24.

Các hợp đồng bảo hiểm thu được từ hợp nhất kinh doanh hay chuyển giao có tính mua lại hợp đồng bảo hiểm

27. Theo Chuẩn mực kế toán số 11- "Hợp nhất kinh doanh", trong ngày hợp nhất doanh nghiệp bảo hiểm có thể tính toán giá trị hợp lý các khoản nợ bảo hiểm ước tính và các tài sản bảo hiểm được thu nhận trong hợp nhất kinh doanh. Tuy nhiên, doanh nghiệp bảo hiểm được phép nhưng không bắt buộc sử dụng cách trình bày để tách biệt giá trị hợp lý của các hợp đồng bảo hiểm thu nhận được thành 2 phần:

- a) Nợ được xác định giá trị dựa trên cơ sở các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm mà họ phát hành; và
- b) Tài sản vô hình đại diện cho sự khác biệt giữa:
 - i) Giá trị hợp lý của các quyền bảo hiểm trong hợp đồng được thu nhận và các nghĩa vụ bảo hiểm ước tính;
 - ii) Giá trị khoản nợ nêu tại điểm a.

Sau đó việc tính toán tài sản này sẽ phải nhất quán với tính toán của khoản nợ bảo hiểm có liên quan.

28. Doanh nghiệp bảo hiểm nhận chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm có thể dùng phương thức trình bày chi tiết hơn như đã mô tả trong đoạn 27.

29. Các tài sản vô hình quy định tại đoạn 27, 28 không thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Tổn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình". Tuy nhiên, Chuẩn mực "Tổn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình" được áp dụng cho các khách hàng liên quan đến các hợp đồng tương lai mà các quyền hoặc nghĩa vụ bảo hiểm trong hợp đồng không hiện hữu tại ngày hợp nhất kinh doanh hoặc chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm.

Phần không đảm bảo

Phần không đảm bảo trong hợp đồng bảo hiểm

30. Một số hợp đồng bảo hiểm có phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Đối với các hợp đồng này doanh nghiệp bảo hiểm áp dụng quy định sau:

- a) Có thể, nhưng không nhất thiết phải hạch toán riêng phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm không ghi nhận một cách riêng rẽ, thì có thể xác định toàn bộ hợp đồng bảo hiểm như một khoản nợ phải trả. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một cách riêng rẽ, thì có thể xác định phần có đảm bảo như một khoản nợ phải trả.
- b) Trường hợp ghi nhận riêng rẽ phần không đảm bảo và phần có đảm bảo, doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, (hoặc là một phần riêng biệt của nguồn vốn chủ sở hữu). Chuẩn mực này không quy định phương pháp xác định phần không đảm bảo là một khoản nợ hay vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp bảo

hiểm có thể chia thành phần thuộc khoản nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu và phải áp dụng một cách nhất quán, mà không được xác định phần này như là một phần trung gian ở giữa nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu.

- c) Có thể ghi nhận tất cả các khoản phí bảo hiểm nhận được như là doanh thu mà không phải tách riêng bất kỳ phần nào có liên quan đến vốn chủ sở hữu. Kết quả của sự thay đổi phần có đảm bảo và phần không đảm bảo khi được phân loại là khoản nợ phải trả sẽ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Nếu một phần hoặc toàn bộ phần không đảm bảo được phân loại trong vốn chủ sở hữu, thì một phần của lãi hoặc lỗ sẽ được tính cho phần không đảm bảo (cũng giống cách tính lợi ích của cổ đông thiểu số) thì doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận một phần của lãi hoặc lỗ quy cho bất kỳ một phần nào của vốn chủ sở hữu thuộc phần không đảm bảo như một khoản phân phối lãi hoặc lỗ chứ không phải thu nhập hay chi phí (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính").
- d) Có thể áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính", nếu trong hợp đồng bảo hiểm có công cụ phái sinh thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Công cụ tài chính".
- e) Có thể tiếp tục áp dụng các chính sách kế toán hiện hành cho những hợp đồng đối với những vấn đề không được quy định trong các đoạn 12 – 18 và 30 (a), 30 (d) trừ khi doanh nghiệp bảo hiểm thay đổi các chính sách kế toán theo quy định tại các đoạn 19 – 26.

Phần không đảm bảo trong các công cụ tài chính của hợp đồng bảo hiểm

31. Các quy định trong đoạn 30 cũng được áp dụng cho một công cụ tài chính có phần không đảm bảo, ngoài ra:
 - a) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại toàn bộ phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, họ có thể áp dụng việc kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả theo quy định tại các đoạn từ 14 – 17 cho toàn bộ hợp đồng (Bao gồm cả phần có đảm bảo và phần không đảm bảo). Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải xác định giá trị phần có đảm bảo do đã áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính".
 - b) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một phần hay toàn bộ phần không đảm bảo như một phần riêng biệt của vốn chủ sở hữu thì khoản nợ được ghi nhận cho toàn bộ hợp đồng không được nhỏ hơn giá trị của phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính". Giá trị này bao gồm giá trị của quyền chọn có thể thực hiện đối với quyền chấm dứt hợp đồng nhưng không nhất thiết phải bao gồm cả giá trị thời gian nếu như đã miễn trừ quyền chọn không phải đánh giá theo giá trị hợp lý (Theo đoạn 08). Doanh nghiệp bảo hiểm không phải công khai giá trị phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" và cũng không cần phải trình bày khoản này một cách riêng rẽ. Ngoài ra doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải xác định khoản này nếu toàn bộ khoản nợ phải trả đã được ghi nhận rõ ràng.
 - c) Mặc dù những hợp đồng này là các công cụ tài chính, song doanh nghiệp bảo hiểm có thể hạch toán các khoản thu phí của những hợp đồng này vào doanh thu và ghi nhận phần tăng lên đối với giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả là chi phí.

Trình bày báo cáo tài chính

Giải thích các khoản được ghi nhận

32. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng các thông tin giúp người sử dụng nhận biết và giải thích các số liệu phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm trong báo cáo tài chính.

33. Để tuân thủ quy định tại đoạn 32, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:
 - a) Các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm và các tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí có liên quan.
 - b) Tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí được ghi nhận (và các luồng tiền nếu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ lập theo phương pháp trực tiếp) phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm. Trong trường hợp nhượng tái bảo hiểm, doanh nghiệp phải trình bày:
 - (i) Các khoản lãi hay lỗ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh từ hoạt động nhượng tái bảo hiểm;
 - (ii) Nếu doanh nghiệp nhượng tái giữ lại và phân bổ dần các khoản lãi hay lỗ phát sinh từ

nhượng tái bảo hiểm, thì phải trình bày khoản phân bổ trong kỳ và khoản chờ phân bổ vào đầu và cuối kỳ.

- c) Quy trình được sử dụng để xác định những giả định có ảnh hưởng lớn nhất đối với việc đánh giá các khoản được ghi nhận như đã nêu trong đoạn (33/b). Trường hợp có thể, doanh nghiệp bảo hiểm nên trình bày số liệu liên quan đến các giả định này.
- d) Ảnh hưởng của những thay đổi trong các giả định được sử dụng để đánh giá các tài sản bảo hiểm và các khoản nợ bảo hiểm, trình bày riêng những ảnh hưởng của từng sự thay đổi mà có ảnh hưởng trọng yếu lên các báo cáo tài chính.
- e) Đối chiếu các thay đổi của các khoản nợ bảo hiểm, các tài sản liên quan đến tái bảo hiểm, và các chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ (nếu có).

Giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của các luồng tiền trong tương lai của hợp đồng bảo hiểm

34. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng mọi thông tin để giúp cho người sử dụng hiểu được giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm.

35. Để thực hiện theo quy định tại đoạn 34, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:

- a) Các mục tiêu trong việc quản lý rủi ro phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm và các chính sách trong việc làm giảm bớt các rủi ro này;
- b) Các điều khoản và điều kiện của hợp đồng có ảnh hưởng trọng yếu đến giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm;
- c) Thông tin về rủi ro bảo hiểm (cả trước và sau khi rủi ro được chia sẻ bằng tái bảo hiểm), bao gồm thông tin về:
 - (i) Tính nhạy cảm của lãi hay lỗ và vốn chủ sở hữu đối với những thay đổi của các biến số có ảnh hưởng trọng yếu lên chúng;
 - (ii) Sự tập trung của rủi ro bảo hiểm;
 - (iii) Các khoản chi trả bồi thường thực tế so với những ước tính trước đó (ví dụ Bảng thống kê bồi thường). Việc lập bảng thống kê bồi thường nên bắt đầu từ giai đoạn đầu từ khi phát sinh khoản khiếu nại chính thức đầu tiên mà chưa biết được chắc chắn số tiền và thời gian của các khoản chi trả bảo hiểm. Tuy nhiên, không nhất thiết phải quay ngược thời gian tới hơn 10 năm. Doanh nghiệp bảo hiểm không cần công khai những thông tin về các khoản khiếu nại nếu không chắc chắn về giá trị và thời điểm của các khoản phải trả về bồi thường được giải quyết trong vòng 1 năm.
- d) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro tín dụng theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" sẽ yêu cầu trong trường hợp hợp đồng bảo hiểm nằm trong phạm vi của chuẩn mực đó;
- e) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro thị trường của các công cụ tài chính phái sinh thuộc hợp đồng bảo hiểm gốc nếu doanh nghiệp bảo hiểm không buộc phải, hay không đánh giá công cụ tài chính theo giá trị hợp lý./.

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 30
LÃI TRÊN CỔ PHIẾU
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

- Mục đích của Chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán trong việc xác định và trình bày lãi trên cổ phiếu nhằm so sánh hiệu quả hoạt động giữa các doanh nghiệp cổ phần trong cùng một kỳ báo cáo và hiệu quả hoạt động của cùng một doanh nghiệp qua các kỳ báo cáo.
- Chuẩn mực này được áp dụng cho việc tính và công bố lãi trên cổ phiếu tại các doanh nghiệp sau:**
 - Đang có cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng được giao dịch công khai trên thị trường; và
 - Đang trong quá trình phát hành cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng ra công chúng.
- Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mực này trên báo cáo tài chính hợp nhất.**

Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của mình.

- Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

Suy giảm: Là sự giảm lãi trên cổ phiếu hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Suy giảm ngược: Là sự tăng lãi trên cổ phiếu hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Thoả thuận cổ phiếu có điều kiện: Là thoả thuận về phát hành cổ phiếu phải thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Cổ phiếu phổ thông: Là công cụ vốn mang lại cho người sở hữu quyền lợi tài chính sau tất cả các công cụ vốn khác.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng: Là công cụ tài chính hoặc một hợp đồng khác cho phép người sở hữu có được cổ phiếu phổ thông.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện: Là cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành, thu ít tiền hoặc không thu tiền mặt hoặc dựa trên việc thỏa mãn một số điều kiện nhất định của thoả thuận cổ phiếu có điều kiện.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương: Là các công cụ tài chính mang lại cho người sở hữu quyền được mua cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

Quyền chọn bán: Là hợp đồng cho phép người sở hữu quyền được bán cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

5. Người nắm giữ cổ phiếu phổ thông được hưởng cổ tức trong kỳ sau khi các loại cổ phiếu khác đã được chia cổ tức (Ví dụ: Cổ phiếu ưu đãi cổ tức). Cổ phiếu phổ thông của doanh nghiệp có quyền như nhau trong việc nhận cổ tức.
6. Ví dụ về cổ phiếu phổ thông tiềm năng gồm:
 - a) Khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn, bao gồm cả cổ phiếu ưu đãi, có thể chuyển đổi sang cổ phiếu phổ thông;
 - b) Quyền chọn và chứng quyền;
 - c) Cổ phiếu được phát hành dựa trên việc thoả mãn một số điều kiện nhất định theo thoả thuận mang tính hợp đồng. Ví dụ: Việc mua doanh nghiệp hoặc các tài sản khác.

NỘI DUNG CHUẨN MỨC

Xác định

Lãi cơ bản trên cổ phiếu

7. **Doanh nghiệp phải tính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.**
8. **Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (tử số) cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (mẫu số).**
9. Lãi cơ bản trên cổ phiếu cung cấp số liệu đánh giá lợi ích từ kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo mà mỗi cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ mang lại.

Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

10. **Để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, số phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho công ty mẹ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào vốn chủ sở hữu.**
11. Các khoản thu nhập và chi phí phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ đã được ghi nhận trong kỳ báo cáo, bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, cổ tức của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nợ phải trả, được sử dụng để xác định lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.
12. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được trừ khỏi lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, gồm:
 - a) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo; và
 - b) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo (kể cả trường hợp chưa được thông báo). Giá trị cổ tức ưu đãi trong kỳ không bao gồm cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế liên quan tới các kỳ trước đã được chi trả hay được thông báo trong kỳ báo cáo.
13. Cổ phiếu ưu đãi có mức cổ tức thấp để bù đắp lại việc doanh nghiệp bán cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có chiết khấu, hoặc có mức cổ tức cao để bù đắp cho nhà đầu tư do việc mua cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có phụ trội. Các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành lần đầu cổ phiếu ưu đãi lãi suất tăng dần được phân bổ vào lợi nhuận giữ lại theo phương pháp lãi thực và được coi như cổ tức ưu đãi khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.
14. Doanh nghiệp có thể mua lại cổ phiếu ưu đãi từ người sở hữu. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi là lợi

ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

15. Doanh nghiệp có thể khuyến khích việc chuyển đổi trước thời hạn cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi bằng điều kiện có lợi hơn điều kiện chuyển đổi ban đầu hoặc bằng số tiền thanh toán thêm. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.
16. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của các khoản thanh toán được cộng vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

17. **Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.**
18. Việc sử dụng số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ là do giá trị vốn cổ đông thay đổi trong kỳ khi số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành tăng hoặc giảm. Số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ là số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được điều chỉnh theo số cổ phiếu phổ thông được mua lại hoặc được phát hành thêm nhân với hệ số thời gian. Hệ số thời gian là tỷ số giữa số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.
19. Cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày có thể nhận được khoản thanh toán cho cổ phiếu đó (thông thường là ngày phát hành). Ví dụ:
 - a) Cổ phiếu phổ thông phát hành thu tiền được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ghi nhận được tiền;
 - b) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông hay cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi cổ tức được chuyển thành cổ phiếu;
 - c) Cổ phiếu phổ thông được phát hành bằng việc chuyển đổi một công cụ nợ thành cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ nợ đó;
 - d) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho lãi và gốc của các công cụ tài chính khác được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ tài chính đó;
 - e) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán khoản nợ phải trả của doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi khoản nợ phải trả này được chuyển thành cổ phiếu;
 - f) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho việc mua một tài sản phi tiền tệ được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi tài sản đó được ghi nhận; và
 - g) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi dịch vụ đó được cung cấp.

Thời điểm tính cổ phiếu phổ thông được xác định theo các điều khoản và điều kiện gắn kèm với việc phát hành cổ phiếu, doanh nghiệp phải cân nhắc kỹ lưỡng bản chất của các hợp đồng liên quan tới việc phát hành cổ phiếu.

20. Cổ phiếu phổ thông được phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày mua vì doanh nghiệp mua hợp nhất kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị được mua vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình kể từ ngày mua.

21. Cổ phiếu phổ thông được phát hành khi thực hiện chuyển đổi một công cụ có thể chuyển đổi được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực.
22. Cổ phiếu phát hành có điều kiện được coi như cổ phiếu đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày tất cả các điều kiện cần thiết đã được thoả mãn (khi các sự kiện đã xảy ra). Cổ phiếu có thể được phát hành sau một thời gian xác định không được coi là cổ phiếu phát hành có điều kiện, vì điều kiện về thời gian này chắc chắn sẽ xảy ra.
23. Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành có thể được thu hồi lại có điều kiện không được phản ánh như cổ phiếu đang lưu hành và không được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tới ngày cổ phiếu đó không còn bị ràng buộc bởi điều kiện thu hồi lại.
24. **Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.**
25. Cổ phiếu phổ thông có thể tăng hoặc giảm mà không cần có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Ví dụ:
 - a) Vốn hoá hoặc phát hành cổ phiếu thưởng (một số trường hợp là trả cổ tức bằng cổ phiếu);
 - b) Phát hành cổ phiếu phổ thông dưới hình thức thưởng (Ví dụ: Thưởng bằng việc phát hành quyền cho các cổ đông hiện tại);
 - c) Tách cổ phiếu; và
 - d) Gộp cổ phiếu.
26. Vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng hoặc tách cổ phiếu là việc phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông hiện tại mà doanh nghiệp không thu về bất cứ một khoản tiền nào. Vì vậy, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên mà không có sự gia tăng nguồn vốn. Số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước sự kiện này được điều chỉnh theo tỉ lệ tương ứng với số lượng thay đổi của cổ phiếu phổ thông được lưu hành với giả thuyết sự kiện này đã xảy ra ngay tại thời điểm đầu kỳ báo cáo. Ví dụ: Đối với việc phát hành 2 cổ phiếu thưởng cho 1 cổ phiếu đang lưu hành, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước thời điểm phát hành được nhân với 3 để tính tổng số cổ phiếu phổ thông, hoặc nhân với 2 để tính số cổ phiếu phổ thông tăng thêm.
27. Việc gộp cổ phiếu phổ thông chỉ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành mà không làm giảm nguồn vốn. Tuy nhiên, nếu mua lại cổ phiếu theo giá trị hợp lý, thì việc giảm tương ứng nguồn vốn sẽ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành.

Lãi suy giảm trên cổ phiếu

28. **Doanh nghiệp tính giá trị lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.**
29. **Doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ và số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành do ảnh hưởng của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.**
30. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu là nhằm đảm bảo tính nhất quán với lãi cơ bản trên cổ phiếu, cung cấp thước đo lợi ích của mỗi cổ phiếu phổ thông trong kết quả hoạt động của doanh nghiệp khi tính tới tác động của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đang lưu hành trong kỳ. Việc làm này dẫn đến:
 - a) Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tăng bằng khoản cổ tức và lãi ghi nhận trong kỳ dành cho cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm và được điều chỉnh các thay đổi về thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

- b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng bằng số bình quân gia quyền các cổ phiếu bổ sung sẽ được lưu hành nếu như tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi.

Lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

31. **Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần điều chỉnh số lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ, theo quy định trong đoạn 10, cho các tác động sau thuế của:**
- a) Các khoản **cổ tức** hoặc các khoản khác liên quan tới **cổ phiếu phổ thông tiềm năng** có tác động suy giảm đã được giảm trừ vào số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ theo quy định trong đoạn 10;
 - b) Bất kỳ khoản lãi nào được ghi nhận trong kỳ liên quan tới **cổ phiếu phổ thông tiềm năng** có tác động suy giảm; và
 - c) Các thay đổi khác của thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi **cổ phiếu phổ thông tiềm năng** có tác động suy giảm.
32. Khi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đã được chuyển thành cổ phiếu phổ thông thì sẽ không phát sinh các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Thay vào đó, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được phân bổ cho cả cổ phiếu phổ thông mới. Vì vậy, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tính toán theo đoạn 10 được điều chỉnh cho các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Chi phí liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm: Chi phí giao dịch và khoản chiết khấu được tính theo phương pháp lãi suất thực tế.
33. Việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng dẫn đến những thay đổi về thu nhập và chi phí của doanh nghiệp. Ví dụ, giảm chi phí lãi vay liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng và việc làm tăng lợi nhuận hoặc giảm lỗ có thể dẫn tới việc tăng khoản lợi nhuận bắt buộc phải phân phối. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, lợi nhuận hoặc lỗ tính cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được điều chỉnh theo các thay đổi mang tính hệ quả nêu trên của thu nhập và chi phí.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

34. **Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, số lượng cổ phiếu phổ thông là số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông (tính theo phương pháp được trình bày trong các đoạn 17 và 24) cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành trong trường hợp tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được giả định chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm đầu kỳ báo cáo hoặc tại ngày phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng nếu ngày phát hành cổ phiếu này sau thời điểm đầu kỳ báo cáo.**
35. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm sẽ được xác định một cách độc lập cho mỗi kỳ báo cáo. Số cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong kỳ báo cáo từ đầu năm tới ngày hiện tại không phải là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong mỗi lần tính giữa kỳ.
36. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được tính vào số bình quân trong kỳ mà nó lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng bị huỷ hoặc tự huỷ trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu với tỉ lệ tương ứng với thời gian mà chúng lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng chuyển thành cổ phiếu phổ thông trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu từ ngày bắt đầu kỳ báo cáo cho đến ngày chuyển đổi, và kể từ ngày chuyển đổi cổ phiếu phổ thông mới do chuyển đổi được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu.
37. Số cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành do việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được xác định theo từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng. Khi có nhiều

cách chuyển đổi, việc tính toán được thực hiện dựa trên giả định về tỷ lệ chuyển đổi hoặc giá chuyển đổi có lợi nhất cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông tiềm năng.

38. Công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết có thể phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của công ty mình, của công ty mẹ hoặc của bên góp vốn liên doanh hay nhà đầu tư cho các bên không phải là công ty mẹ, bên góp vốn liên doanh hoặc nhà đầu tư. Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng của công ty con, công ty mẹ, công ty liên doanh hoặc công ty liên kết có tác động suy giảm đến lãi cơ bản trên cổ phiếu của đơn vị báo cáo thì những cổ phiếu này được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm

39. **Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được coi là có tác động suy giảm khi và chỉ khi, việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông sẽ làm giảm lãi hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu.**
40. Doanh nghiệp sử dụng lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ như số liệu kiểm soát để xác định xem cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ được điều chỉnh theo quy định trong đoạn 10.
41. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược khi việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông làm tăng lãi hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu không giả định việc chuyển đổi, thực hiện hoặc phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược đối với lãi trên cổ phiếu.
42. Doanh nghiệp xem xét riêng từng đợt phát hành hoặc từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng khi xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Thứ tự xem xét các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể ảnh hưởng tới kết luận cổ phiếu đó có tác động suy giảm hay suy giảm ngược, do đó để tối đa hoá hiệu ứng suy giảm lãi cơ bản trên cổ phiếu, từng đợt phát hành hay loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng cần được xem xét theo thứ tự từ suy giảm lớn nhất tới suy giảm nhỏ nhất. Như vậy cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm với “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” thấp nhất được tính trước những cổ phiếu phổ thông tiềm năng có “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” lớn hơn. Quyền chọn, chứng quyền được tính trước vì chúng không làm thay đổi lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương

43. **Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần phải giả định các quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm đều được thực hiện. Số tiền giả định thu được từ các công cụ này được phản ánh như khoản thu từ việc phát hành cổ phiếu phổ thông ở mức giá thị trường trung bình trong kỳ. Phần chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông đã phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành ở mức giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông được phát hành không điều kiện.**
44. Quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm khi chúng tác động làm cho giá cổ phiếu phổ thông phát hành thấp hơn giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ. Giá trị suy giảm là giá bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ trừ đi giá phát hành. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm cả hai yếu tố sau đây:
- Hợp đồng phát hành một số lượng nhất định cổ phiếu phổ thông theo giá thị trường bình quân trong kỳ. Doanh nghiệp bỏ qua những cổ phiếu phổ thông này khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng được coi là đã được định giá một cách hợp lý và không có tác động suy giảm hay suy giảm ngược.
 - Hợp đồng phát hành số cổ phiếu phổ thông còn lại không điều kiện. Những cổ phiếu phổ thông này không tạo ra tiền và không có tác động tới lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho các cổ phiếu phổ thông đang lưu hành. Vì vậy, những cổ phiếu này có tác động suy giảm và được cộng vào số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

45. Quyền chọn và chứng quyền có tác động suy giảm chỉ khi giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ lớn hơn giá thực hiện quyền chọn hoặc chứng quyền (trường hợp thực hiện công cụ có lãi). Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lại số lãi trên cổ phiếu đã báo cáo trước đây để phản ánh sự thay đổi của giá cổ phiếu phổ thông.
46. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên với các điều khoản cố định hoặc xác định được và các cổ phiếu thưởng chưa trao cho nhân viên được coi như các quyền chọn khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, mặc dù việc trao cổ phiếu là chưa chắc chắn. Những công cụ này được coi như đã lưu hành vào ngày phát sinh. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên dựa trên kết quả hoạt động được phản ánh như cổ phiếu phát hành có điều kiện vì khi phát hành những cổ phiếu đó ngoài điều kiện về mặt thời gian còn phụ thuộc vào việc thoả mãn một số điều kiện cụ thể.

Công cụ tài chính có thể chuyển đổi

47. Tác động suy giảm của công cụ tài chính có thể chuyển đổi đối với lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định tại đoạn 31 và 34.
48. Cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi cổ tức của các cổ phiếu đó (được công bố hoặc lũy kế trong kỳ) tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được do chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu. Tương tự, khoản nợ có khả năng chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi lãi sau thuế và các khoản thay đổi khác trong thu nhập và chi phí tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được thông qua chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu.
49. Việc mua lại hoặc khuyến khích chuyển đổi cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có thể chỉ ảnh hưởng một phần trong số cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi lưu hành trước kia. Khi đó, các khoản thanh toán tăng thêm nêu trong đoạn 15 tính cho các cổ phiếu được mua lại hoặc được chuyển đổi được dùng để xác định xem những cổ phiếu ưu đãi còn lại có tác động suy giảm hay không. Các cổ phiếu đã được mua lại hoặc chuyển đổi được xem xét độc lập với các cổ phiếu không được mua lại hoặc chuyển đổi.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện

50. Khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được coi như đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như các điều kiện đã được thoả mãn. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được tính vào từ đầu kỳ (hoặc từ ngày thoả thuận cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện). Trường hợp các điều kiện không được thoả mãn, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa vào số cổ phiếu có thể được phát hành nếu ngày kết thúc kỳ báo cáo là ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Doanh nghiệp không được tính lại số lượng cổ phiếu phát hành có điều kiện nếu như các điều kiện phát hành không được thoả mãn vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện.
51. Trường hợp điều kiện phát hành yêu cầu phải đạt được hoặc duy trì một lượng lãi cố định cho kỳ báo cáo kể cả khi đã đạt được vào cuối kỳ nhưng phải được giữ lại cho kỳ báo cáo tiếp theo thì số cổ phiếu phổ thông tăng thêm được phản ánh như đang lưu hành nếu có tác động mang tính suy giảm khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu. Khi đó, doanh nghiệp tính lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành nếu như số lãi tại thời điểm cuối kỳ báo cáo bằng số lãi tại thời điểm cuối của điều kiện. Số lãi có thể thay đổi vào kỳ sau nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính tới những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho đến khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.
52. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên giá thị trường của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Nếu có tác động suy giảm, việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên số cổ phiếu phổ thông sẽ phát hành khi giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày cuối kỳ bằng giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Nếu điều kiện phát hành cổ phiếu dựa trên giá thị trường bình quân cho một giai đoạn kết thúc sau ngày kết

thúc kỳ báo cáo thì doanh nghiệp sử dụng giá bình quân cho đến ngày kết thúc kỳ báo cáo. Giá thị trường có thể thay đổi vào kỳ sau, nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thỏa mãn hết mọi điều kiện.

53. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên lãi và giá của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Trong trường hợp này, số lượng cổ phiếu phổ thông để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên cả hai điều kiện là lãi và giá thị trường tại ngày cuối của kỳ báo cáo. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện chỉ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu khi cả hai điều kiện trên được thỏa mãn.
54. Trong một số trường hợp khác, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên các điều kiện không phải là lãi hoặc giá thị trường của cổ phiếu. Trong những trường hợp này, nếu các điều kiện hiện tại không thay đổi cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu căn cứ vào tình trạng thực tế tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.
55. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được doanh nghiệp tính vào cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (Không phải là thỏa thuận cổ phiếu có điều kiện, như là công cụ có thể chuyển đổi phát hành có điều kiện) theo phương pháp sau:
- Doanh nghiệp tự xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng với giả định là có thể phát hành trên cơ sở các điều kiện cho việc phát hành cổ phiếu phát hành có điều kiện quy định tại các đoạn từ 50 - 54; và
 - Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của chúng tới lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng các bước thực hiện quyền chọn mua, chứng quyền quy định trong các đoạn từ 43 - 46, các bước thực hiện cho công cụ có thể chuyển đổi quy định trong các đoạn từ 47 - 49, các bước thực hiện cho hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền quy định trong các đoạn từ 56 - 59, hoặc các bước thực hiện phù hợp khác.

Tuy nhiên, việc thực hiện hoặc chuyển đổi của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng không được giả định cho mục đích tính lãi suy giảm trên cổ phiếu trừ trường hợp việc thực hiện hoặc việc chuyển đổi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành không phải là phát hành có điều kiện.

Hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền

56. ***Khi phát hành hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền mặt, doanh nghiệp giả định trước rằng hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông và số cổ phiếu phổ thông tiềm năng từ việc thanh toán sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu có tác động mang tính suy giảm.***
57. Khi hợp đồng được trình bày với mục đích kế toán như là một tài sản hay một khoản nợ phải trả riêng biệt hoặc là một bộ phận của vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh các thay đổi về lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ nếu như hợp đồng đó được phân loại toàn bộ là vốn chủ sở hữu. Việc điều chỉnh thực hiện tương tự như quy định trong đoạn 31.
58. ***Đối với các hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền, tùy theo lựa chọn của người nắm giữ, doanh nghiệp sử dụng cách thanh toán có suy giảm lớn hơn để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.***
59. Ví dụ hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền:
- Công cụ nợ khi đáo hạn cho phép doanh nghiệp quyền tùy ý lựa chọn việc thanh toán nợ gốc bằng tiền hoặc bằng cổ phiếu phổ thông của chính doanh nghiệp.
 - Quyền chọn bán đã phát hành, cho phép người nắm giữ lựa chọn giữa việc thanh toán bằng cổ phiếu hoặc thanh toán bằng tiền.

Các quyền chọn đã được mua

60. Các hợp đồng như quyền chọn mua hoặc quyền chọn bán đã được doanh nghiệp mua vào (Quyền chọn đối với cổ phiếu của doanh nghiệp do chính doanh nghiệp nắm giữ) không được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì gây ra tác động suy giảm ngược. Quyền chọn bán có thể được thực hiện chỉ khi giá thoả thuận bán lớn hơn giá thị trường và quyền chọn mua chỉ được thực hiện khi giá thoả thuận mua nhỏ hơn giá thị trường.

Quyền chọn bán đã phát hành

61. *Những hợp đồng yêu cầu doanh nghiệp phải mua lại cổ phiếu của chính mình (Quyền chọn bán đã phát hành và hợp đồng mua kỳ hạn) được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như có tác động suy giảm. Nếu những hợp đồng đó tạo ra lợi nhuận trong kỳ (Giá thực hiện hoặc giá thanh toán lớn hơn giá thị trường trung bình trong kỳ) thì tác động suy giảm tiềm năng cho lãi trên cổ phiếu sẽ được tính như sau:*

- a) *Giá định vào đầu kỳ, cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành đủ (theo giá thị trường trung bình trong kỳ) để thu tiền nhằm thực hiện các điều kiện hợp đồng;*
- b) *Giá định tiền thu được từ phát hành được sử dụng để thực hiện các điều kiện hợp đồng (tức là để mua lại cổ phiếu phổ thông); và*
- c) *Số lượng cổ phiếu tăng thêm (Số chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông được giá định là phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông thu về từ việc thoả mãn các điều kiện hợp đồng) sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.*

Điều chỉnh hồi tố

62. *Lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo sẽ được điều chỉnh hồi tố nếu số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính lại dựa trên số lượng cổ phiếu mới. Doanh nghiệp phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu sẽ được điều chỉnh cho tác động của các sai sót và kết quả điều chỉnh phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán.*

63. Đối với việc thay đổi các giá định sử dụng trong việc tính lãi trên cổ phiếu, hoặc việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng thành cổ phiếu phổ thông, doanh nghiệp không tính lại lãi suy giảm trên cổ phiếu của các kỳ báo cáo trước đó được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trình bày báo cáo tài chính

64. *Doanh nghiệp trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu từ lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ trong kỳ đối với mỗi loại cổ phiếu phổ thông có quyền nhận lợi nhuận khác nhau cho kỳ báo cáo. Doanh nghiệp phải trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo.*

65. Lãi trên cổ phiếu được trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh cho tất cả các kỳ báo cáo. Nếu lãi suy giảm trên cổ phiếu được trình bày cho ít nhất 1 kỳ báo cáo, thì số liệu này cũng phải được báo cáo cho các kỳ khác nêu trong báo cáo, kể cả khi lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng với lãi cơ bản trên cổ phiếu. Doanh nghiệp có thể trình bày chung một số liệu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nếu lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng nhau.

66. *Doanh nghiệp trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).*

Trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

67. Doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

- a) Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ trong kỳ. Bản đối chiếu gồm các ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.
- b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu giữa các số bình quân gia quyền. Bản đối chiếu sẽ bao gồm ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.
- c) Các công cụ (bao gồm cả cổ phiếu phát hành có điều kiện) có thể có tác động suy giảm lãi trên cổ phiếu trong tương lai nhưng không được đưa vào tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng có tác dụng suy giảm ngược cho kỳ hiện tại hoặc các kỳ được trình bày.
- d) Trình bày các giao dịch cổ phiếu phổ thông hoặc giao dịch cổ phiếu phổ thông tiềm năng, không phải là loại giao dịch được hạch toán tuân theo đoạn 62, xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Nếu những giao dịch đó xảy ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì sẽ có tác động đáng kể tới số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng lưu hành tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

68. Ví dụ về các giao dịch trình bày trong đoạn 67(d) bao gồm:

- a) Phát hành cổ phiếu thu tiền;
- b) Phát hành cổ phiếu khi tiền thu được dùng để trả nợ hoặc thanh toán cổ phiếu ưu đãi đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- c) Mua lại cổ phiếu phổ thông đang lưu hành;
- d) Chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm thành cổ phiếu phổ thông;
- e) Phát hành quyền chọn, đảm bảo, hoặc các công cụ chuyển đổi; và
- f) Đạt được các điều kiện để phát hành cổ phiếu có điều kiện.

Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lãi trên cổ phiếu đối với các giao dịch xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm vì những giao dịch đó không làm ảnh hưởng tới số vốn sử dụng trong việc tạo ra lợi nhuận hay lỗ trong kỳ.

69. Các công cụ tài chính hay các hợp đồng khác tạo ra cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể có các điều khoản và điều kiện gây ảnh hưởng tới việc xác định lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu. Những điều khoản và điều kiện đó có thể xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay không, cụ thể là xác định tác động lên số bình quân gia quyền cổ phiếu lưu hành và những điều chỉnh đối với lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

70. Trường hợp doanh nghiệp công bố thêm, ngoài lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, các số liệu trên cổ phiếu có sử dụng các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh không tuân theo quy định của Chuẩn mực này thì những thông tin trên cổ phiếu đó phải được tính theo số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông được xác định theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Các số liệu cơ bản và suy giảm trên cổ phiếu liên quan đến các chỉ tiêu đó phải được trình bày rõ ràng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Doanh nghiệp trình bày các cơ sở để tính lợi nhuận, trong đó bao gồm các số liệu trên cổ phiếu là trước thuế hay sau thuế./.