

Số: 12/2005/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 15 tháng 02 năm 2005

QUYẾT ĐỊNH**CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ SÁU (06) CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT 4)****BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH***Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;**Căn cứ Nghị định số 86/2002/NĐ-CP ngày 05/11/2002 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của bộ, cơ quan ngang bộ;**Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 01/07/2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;**Để đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, tài chính, nâng cao chất lượng thông tin kế toán cung cấp trong nền kinh tế quốc dân và để kiểm tra, kiểm soát chất lượng công tác kế toán; Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán và Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,***QUYẾT ĐỊNH:****Điều 1:** Ban hành sáu (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 4) có số hiệu và tên gọi sau đây:

- 1- Chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp;
- 2- Chuẩn mực số 22 – Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự;
- 3- Chuẩn mực số 23 – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- 4- Chuẩn mực số 27 – Báo cáo tài chính giữa niên độ;
- 5- Chuẩn mực số 28 – Báo cáo bộ phận;
- 6- Chuẩn mực số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót.

Điều 2: Sáu (06) Chuẩn mực kế toán Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định này được áp dụng đối với tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.**Điều 3:** Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng công báo. Các chế độ kế toán cụ thể phải căn cứ vào sáu chuẩn mực kế toán được ban hành kèm theo Quyết định này để sửa đổi, bổ sung cho phù hợp.**Điều 4:** Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị liên quan thuộc Bộ Tài chính chịu trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Quyết định này.**Nơi nhận:**

- Thủ tướng Chính phủ, các Phó Thủ tướng Chính phủ (để báo cáo)
- Văn phòng TW Đảng
- Văn phòng Chủ tịch nước
- Văn phòng Quốc hội
- Văn phòng Chính phủ
- Tòa án Nhân dân tối cao
- Viện Kiểm sát Nhân dân tối cao
- Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ
- Cục kiểm tra văn bản Bộ Tư pháp
- UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc TW
- Sở Tài chính, Cục Thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc TW
- Các Tổng công ty 91
- Các đơn vị thuộc Bộ Tài chính
- Vụ Pháp chế Bộ Tài chính
- Công báo
- Lưu VP, Cục THPTKTC, Vụ CĐKT.

**KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
THỨ TRƯỞNG****Trần Văn Tá**

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 mục 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:

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;

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 mục 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 mục 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 mục 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 mục 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 mục 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 mục 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:

Chênh lệch tạm thời được khấu trừ;

Giá trị được khấu trừ chuyển sang các năm sau của các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng; và

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:

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

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:

a) 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:

Chênh lệch tạm thời sẽ hoàn nhập trong tương lai có thể dự đoán được; và

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:

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

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:

a) Khi có thay đổi về thuế suất hoặc Luật thuế thu nhập doanh nghiệp;

b) Khi đánh giá lại khả năng thu hồi của tài sản thuế thu nhập hoãn lại; hoặc

c) 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:

a) 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”);

b) 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 hoãn 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:

Chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hiện hành;

Các điều chỉnh trong năm cho thuế thu nhập hiện hành của các năm trước;

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;

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;

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;

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;

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

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;

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:

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

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.

Giải thích thay đổi về các mức thuế suất áp dụng so sánh với niên độ kế toán trước;

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;

Chênh lệch tạm thời, mỗi loại lỗ tính thuế chưa sử dụng cũng như các ưu đãi thuế chưa sử dụng;

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;

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

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:

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

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 dễ 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;
- Chứng 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:

Dưới 1 tháng;

Từ 1 tháng đến 3 tháng;

Từ trên 3 tháng đến 1 năm;

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:

Thời gian còn lại đến ngày phải trả;

Kỳ hạn gốc đến ngày phải trả; hoặc

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.

Tồn thất của khoản cho vay và ứng trước

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

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;

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 uỷ thác

46. Ngân hàng thường đóng vai trò là người nhận uỷ thác cho vay dẫn đến việc nắm giữ hoặc đại diện cho tài sản của các cá nhân, người uỷ thác và các Ngân hàng khác. Cung cấp các thông tin về uỷ 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 uỷ 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 uỷ thác nó. Với mục đích này, hoạt động nhận uỷ 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:

- (a) 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;
- (b) Từng loại thu nhập, chi phí và hoa hồng phải trả chủ yếu;
- (c) Tổng số chi phí do thất thoát khoản cho vay và ứng trước và tổng số dự phòng tại ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính; và
- (d) 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./.



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 Toà 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

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.

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.

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

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.

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.

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

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

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”.

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.

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.

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

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.

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 lý 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; và*
- (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.*

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 MỤC 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 sổ 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 lý 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 lý 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:

- a) Hiểu rõ về tình hình hoạt động các năm trước của doanh nghiệp;
- b) Đánh giá đúng về những rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp; và
- c) 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.

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:

Vị trí của tài sản là địa điểm sản xuất hoặc hình thành dịch vụ của doanh nghiệp; hoặc

Vị trí của khách hàng là địa điểm của thị trường và khách hàng của doanh nghiệp.

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.

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

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:

Thu nhập khác;

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

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:

Chi phí khác;

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;

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;

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;

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp; hoặc

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 hộ 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.

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.

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:

a) 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;

b) 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

c) 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:

a) Tương đương về tình hình tài chính;

b) 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 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 phù 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.

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.

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.

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.

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.

Doanh nghiệp phải trình bày kết quả bộ phận đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.

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.

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.

Doanh nghiệp phải trình bày "Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận" đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.

Doanh nghiệp phải trình bày "Nợ phải trả bộ phận" đối với mỗi bộ phận cần báo cáo.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 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

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;

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:

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;

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

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.

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:

Doanh thu bộ phận bán hàng ra bên ngoài;

Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận; và

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:

Tổng giá trị còn lại của tài sản bộ phận theo khu vực địa lý của tài sản; và

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Các bộ phận được báo cáo năm trước nhưng năm nay không còn đáp ứng được ngưỡng định lượng (ví dụ: do sự giám sát 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,... ./.



HỆ THỐNG

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 29 HAY 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 ính 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) Của kỳ có thay đổi, nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại; hoặc
- (b) Của 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 đã 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 lỗi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lỗi 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./.

~ ~ ~