

Số: 100/2005/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 28 tháng 12 năm 2005

**QUYẾT ĐỊNH**

VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ BỐN (04) CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT 5)

**BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH**

*Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;*

*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 bộ máy 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 bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5) có số hiệu và tên gọi sau đây:

- Chuẩn mực số 11 – “Hợp nhất kinh doanh”;
- Chuẩn mực số 18 – “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”;
- Chuẩn mực số 19 – “Hợp đồng bảo hiểm”;
- Chuẩn mực số 30 – “Lãi trên cổ phiếu”.

**Điều 2.** Bốn (04) 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 bốn 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.

**KT. BỘ TRƯỞNG**

**THỨ TRƯỞNG**

**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;
- UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc TW;
- Sở Tài chính, Cục Thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc TW;
- Các Tổng công ty Nhà nước;
- Cục kiểm tra văn bản (Bộ Tư pháp);
- Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam;
- Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam;
- Các công ty kế toán, kiểm toán;
- Công báo;
- Các đơn vị thuộc Bộ Tài chính;
- Lưu VT, Vụ ĐKT.

**Trần Văn Tá**

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

**CHUẨN MỰC SỐ 11 HỢP NHẤT KINH DOANH**

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

**QUY ĐỊNH CHUNG**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua. Bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, các khoản nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lợi thế thương mại.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc hạch toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.

03. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

a) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được thực hiện dưới hình thức liên doanh;

b) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh cùng dưới một sự kiểm soát chung;

c) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến hai hoặc nhiều doanh nghiệp tương hỗ;

d) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được hợp nhất lại để hình thành một đơn vị báo cáo thông qua một hợp đồng mà không xác định được quyền sở hữu.

Xác định hợp nhất kinh doanh

04. Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh. Khi một doanh nghiệp mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì phải phân bổ giá phí của nhóm tài sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản đó dựa trên giá trị hợp lý tương ứng tại ngày mua.

05. Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: Một doanh nghiệp có thể mua cổ phần của một doanh nghiệp khác; mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác, gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác; mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Việc mua, bán có thể được thực hiện bằng việc phát hành công cụ vốn hoặc thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc thành lập một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc các tài sản thuần đã được chuyển giao, hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

06. Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Trường hợp này, bên mua sẽ áp dụng Chuẩn mực này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của mình. Công ty mẹ sẽ trình bày phần sở hữu của mình trong công ty con trên báo cáo tài chính riêng của mình như là khoản đầu tư vào công ty con (Theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con").

07. Hợp nhất kinh doanh có thể liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó. Hợp nhất kinh doanh theo hình thức này không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con.

08. Hợp nhất kinh doanh trong chuẩn mực này bao gồm cả việc hợp nhất kinh doanh trong đó một doanh nghiệp được nắm quyền kiểm soát đối với các doanh nghiệp khác nhưng ngày nắm quyền kiểm soát (ngày mua) không trùng với ngày nắm quyền sở hữu (ngày trao đổi). Trường hợp này có thể phát sinh khi bên được đầu tư đồng ý với thỏa thuận mua lại cổ phiếu với một số nhà đầu tư và do đó quyền kiểm soát của bên được đầu tư thay đổi.

09. Chuẩn mực này không quy định về kế toán các khoản vốn góp liên doanh của các bên góp vốn liên doanh (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh").

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp chịu sự kiểm soát chung

10. Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung là hợp nhất kinh doanh, trong đó tất cả các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát lâu dài bởi cùng một bên hoặc nhiều bên kể cả trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh và việc kiểm soát là lâu dài.

11. Nhóm cá nhân có quyền kiểm soát một doanh nghiệp khác khi họ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó, theo thỏa thuận hợp đồng. Do đó, việc hợp nhất kinh doanh theo hình thức này sẽ không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này trong trường hợp cùng một nhóm cá nhân có quyền lợi chung cao nhất chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của từng đơn vị tham gia

hợp nhất nhằm đạt được lợi ích từ hoạt động của các đơn vị đó theo thoả thuận hợp đồng và quyền lợi chung cao nhất đó là lâu dài.

12. Một cá nhân hoặc nhóm cá nhân có thể cùng nhau kiểm soát một đơn vị theo một thoả thuận hợp đồng mà cá nhân hoặc nhóm cá nhân đó không phải lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kế toán. Vì vậy, các đơn vị tham gia hợp nhất không được coi như một phần của báo cáo tài chính hợp nhất cho việc hợp nhất kinh doanh của các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

13. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong từng đơn vị tham gia hợp nhất trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh không liên quan đến việc xác định hợp nhất có bao gồm các đơn vị dưới sự kiểm soát chung không. Một trong những đơn vị tham gia hợp nhất là công ty con không được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con” sẽ không liên quan đến việc xác định việc hợp nhất có liên quan đến các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

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

**Ngày mua:** Là ngày mà bên mua có quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

**Ngày ký kết:** Là ngày ghi trên hợp đồng khi đạt được thoả thuận giữa các bên tham gia hợp nhất và ngày thông báo công khai trong trường hợp công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán. Trường hợp mua mang tính thôn tính, ngày sớm nhất thoả thuận giữa các bên hợp nhất đạt được là ngày có đủ các chủ sở hữu của bên bị mua chấp thuận đề nghị của bên mua về việc nắm quyền kiểm soát của bên bị mua.

**Hoạt động kinh doanh:** Là tập hợp các hoạt động và tài sản được thực hiện và quản lý nhằm mục đích:

a) Tạo ra nguồn thu cho các nhà đầu tư; hoặc

b) Giảm chi phí cho nhà đầu tư hoặc mang lại lợi ích kinh tế khác trực tiếp hoặc theo tỷ lệ cho những người nắm quyền hoặc những người tham gia.

Hoạt động kinh doanh thường bao gồm các yếu tố đầu vào, các quy trình để xử lý các yếu tố đầu vào đó, và các yếu tố đầu ra đang hoặc sẽ được sử dụng để tạo ra doanh thu. Nếu lợi thế thương mại có được từ một tập hợp các hoạt động và các tài sản được chuyển giao thì tập hợp đó được coi là một hoạt động kinh doanh.

**Hợp nhất kinh doanh:** Là việc chuyển các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo.

**Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh dưới sự kiểm soát chung:** Là hợp nhất kinh doanh trong đó các doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát của cùng một bên hoặc một nhóm các bên cả trước và sau khi hợp nhất kinh doanh và sự kiểm soát đó là lâu dài.

**Nợ tiềm tàng:** Theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”, nợ tiềm tàng là:

a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

- Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc
- Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

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

**Ngày trao đổi:** Là ngày mua khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện trong một giao dịch đơn lẻ. Khi việc hợp nhất kinh doanh liên quan đến nhiều giao dịch, ví dụ việc hợp nhất đạt được theo từng giai đoạn bằng việc mua cổ phần liên tiếp, ngày trao đổi là ngày mỗi khoản đầu tư đơn lẻ đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua.

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

**Lợi thế thương mại:** Là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt.

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

*Liên doanh:* Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh.

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

*Doanh nghiệp tương hỗ:* Là doanh nghiệp không thuộc quyền sở hữu của nhà đầu tư nhưng mang lại chi phí thấp hơn hoặc các lợi ích kinh tế khác trực tiếp hay theo tỷ lệ cho những người có quyền hoặc những người tham gia, như công ty bảo hiểm tương hỗ hoặc đơn vị hợp tác tương hỗ.

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

*Đơn vị báo cáo:* Là một đơn vị kế toán riêng biệt hoặc một tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật.

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

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **Phương pháp kế toán**

14. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải được kế toán theo phương pháp mua.

15. Phương pháp mua xem xét việc hợp nhất kinh doanh trên quan điểm là doanh nghiệp thôn tính các doanh nghiệp khác được xác định là bên mua. Bên mua mua tài sản thuần và ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu, kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Việc xác định giá trị tài sản và nợ phải trả của bên mua không bị ảnh hưởng bởi giao dịch hợp nhất cũng như không một tài sản hay nợ phải trả thêm nào của bên mua được ghi nhận là kết quả từ giao dịch do chúng không phải là đối tượng của giao dịch này.

### **Áp dụng phương pháp mua**

16. Áp dụng phương pháp mua gồm các bước sau:

a) Xác định bên mua;

b) Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

c) ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

### **Xác định bên mua**

17. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác.

18. Do phương pháp mua xem xét hợp nhất kinh doanh theo quan điểm của bên mua nên phương pháp này giả định rằng một trong những bên tham gia giao dịch hợp nhất kinh doanh có thể được xác định là bên mua.

19. Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh đó. Một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ được coi là nắm được quyền kiểm soát của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác khi doanh nghiệp đó nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp khác đó trừ khi quyền sở hữu đó không gắn liền quyền kiểm soát. Nếu một trong số các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác thì doanh nghiệp đó vẫn có thể có được quyền kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất do kết quả của hợp nhất kinh doanh mà có; nếu:

a) Quyền lớn hơn 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp kia nhờ có một thỏa thuận với các nhà đầu tư khác;

b) Quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp khác theo một qui chế hay một thỏa thuận;

c) Quyền bổ nhiệm, bãi miễn đa số thành viên Hội đồng quản trị (hoặc một bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác; hoặc

d) Quyền bổ phiếu quyết định trong các cuộc họp Hội đồng quản trị (hoặc bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác.

20. Một số trường hợp khó xác định được bên mua thì việc xác định bên mua có thể dựa vào các biểu hiện sau, ví dụ:

a) Nếu giá trị hợp lý của một doanh nghiệp tham gia hợp nhất lớn hơn nhiều so với giá trị hợp lý của các doanh nghiệp khác cùng tham gia hợp nhất thì doanh nghiệp có giá trị hợp lý lớn hơn thường được coi là bên mua;

b) Nếu hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc trao đổi các công cụ vốn thông thường có quyền biểu quyết để đổi lấy tiền hoặc các tài sản khác thì doanh nghiệp bỏ tiền hoặc tài sản khác ra thường được coi là bên mua;

c) Nếu hợp nhất kinh doanh mà ban lãnh đạo của một trong các doanh nghiệp tham gia hợp nhất có quyền chi phối việc bổ nhiệm các thành viên ban lãnh đạo của doanh nghiệp hình thành từ hợp nhất kinh doanh thì doanh nghiệp tham gia hợp nhất có ban lãnh đạo có quyền chi phối đó thường là bên mua.

21. Khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện thông qua việc trao đổi cổ phiếu thì đơn vị phát hành cổ phiếu thường được coi là bên mua. Tuy nhiên, cần xem xét thực tế và hoàn cảnh cụ thể để xác định đơn vị hợp nhất nào có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác để đạt được lợi ích từ hoạt động của đơn vị đó. Một số trường hợp hợp nhất kinh doanh như mua hoán đổi, bên mua là doanh nghiệp có cổ phiếu đã được mua và doanh nghiệp phát hành là bên bị mua. Ví dụ, để nhằm mục đích được niêm yết trên thị trường chứng khoán, một công ty chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán có một thỏa thuận để được một công ty nhỏ hơn nhưng đang được niêm yết trên thị trường chứng khoán mua lại. Mặc dù về mặt pháp lý công ty đang niêm yết được xem như công ty mẹ và công ty chưa niêm yết là công ty con, nhưng công ty con sẽ là bên mua nếu có quyền kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ đó. Thông thường, bên mua lại là đơn vị lớn hơn, tuy nhiên có một số tình huống doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại doanh nghiệp lớn hơn. Phần hướng dẫn về kế toán mua hoán đổi được trình bày trong các đoạn từ A1-A15 Phụ lục A.

22. Khi một doanh nghiệp mới được thành lập phát hành công cụ vốn để tiến hành hợp nhất kinh doanh thì một trong những đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất sẽ được xác định là bên mua trên cơ sở các bằng chứng sẵn có.

23. Tương tự, khi hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, đơn vị nào tồn tại trước khi tiến hành hợp nhất sẽ được xác định là bên mua dựa trên các bằng chứng sẵn có. Việc xác định bên mua trong những trường hợp như vậy sẽ bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất nào bắt đầu tiến hành giao dịch hợp nhất và liệu tài sản hoặc doanh thu của một trong những đơn vị tham gia hợp nhất có lớn hơn đáng kể so với những đơn vị khác không.

### **Giá phí hợp nhất kinh doanh**

24. Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.

25. Ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Khi quyền kiểm soát đạt được thông qua một giao dịch trao đổi đơn lẻ thì ngày trao đổi trùng với ngày mua. Nếu quyền kiểm soát đạt được thông qua nhiều giao dịch trao đổi, ví dụ đạt được theo từng giai đoạn từ việc mua liên tiếp, khi đó:

a) Giá phí hợp nhất kinh doanh là tổng chi phí của các giao dịch trao đổi đơn lẻ; và

b) Ngày trao đổi là ngày của từng giao dịch trao đổi (là ngày mà từng khoản đầu tư đơn lẻ được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua), còn ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

26. Các tài sản đem trao đổi và các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua theo yêu cầu của đoạn 24 được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Vì thế, khi việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được quy đổi về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi, có tính đến phần phụ trội hoặc chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

27. Giá công bố tại ngày trao đổi của công cụ vốn đã niêm yết là bằng chứng tin cậy nhất về giá trị hợp lý của công cụ vốn đó và sẽ được sử dụng, trừ một số ít trường hợp. Các bằng chứng và cách tính toán khác chỉ được công nhận khi bên mua chứng minh được rằng giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy về giá trị hợp lý và các bằng chứng và cách tính toán khác này mới là đáng tin cậy hơn về giá trị hợp lý của công cụ vốn. Giá công bố tại ngày trao đổi được coi là không đáng tin cậy về giá trị hợp lý khi công cụ vốn đó được giao dịch trên thị trường có ít giao dịch. Nếu giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá công bố cho công cụ vốn do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của các công cụ này có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được, miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn. Giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các tài sản tiền tệ đã trả cho người nắm giữ vốn của bên bị mua có thể cung cấp bằng chứng về tổng giá trị hợp lý mà bên mua đã trả để có được quyền kiểm soát bên bị mua. Trong bất kỳ trường hợp nào, trên mọi khía cạnh của hợp nhất kinh doanh, kể cả các yếu tố ảnh hưởng lớn đến việc đàm phán,

cũng phải được xem xét. Việc xác định giá trị hợp lý của công cụ vốn được quy định trong chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

28. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua nên không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

29. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh, như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh. Các chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến một giao dịch hợp nhất kinh doanh cụ thể thì không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh, mà được ghi nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.

30. Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính là một bộ phận cấu thành của khoản nợ đó, ngay cả khi khoản nợ đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

31. Chi phí phát hành công cụ vốn cũng là một bộ phận cấu thành của công cụ vốn đó, ngay cả khi công cụ vốn đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

### **Điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai**

32. Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

33. Thoả thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh khi xảy ra một hoặc nhiều sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản điều chỉnh này có thể phụ thuộc vào việc duy trì hay đạt được một mức độ lợi nhuận nhất định trong tương lai hay phụ thuộc vào giá thị trường của các công cụ đã phát hành và đang được duy trì. Thông thường, có thể ước tính được giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh một cách đáng tin cậy, mặc dù còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Nếu các sự kiện trong tương lai không xảy ra hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.

34. Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh, khoản điều chỉnh đó không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại thời điểm ghi nhận ban đầu nếu khoản điều chỉnh đó không có khả năng chắc chắn xảy ra hoặc không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nếu sau đó, khoản điều chỉnh này trở nên có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy thì khoản xem xét bổ sung sẽ được coi là khoản điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

35. Trong một số trường hợp, bên mua được yêu cầu trả thêm cho bên bị mua một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Ví dụ: trường hợp này xảy ra khi bên mua đảm bảo về giá thị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh và được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu. Trường hợp này, không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu là các công cụ vốn thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được giảm trừ tương ứng vào giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Nếu là công cụ nợ thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được ghi giảm khoản phụ trội hoặc ghi tăng khoản chiết khấu khi phát hành ban đầu.

### **Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả hoặc nợ tiềm tàng**

36. Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thoả mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37, trừ các tài sản dài hạn (hoặc nhóm các tài sản thanh lý) được phân loại là nắm giữ để bán sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán chúng. Chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã ghi nhận được hạch toán theo quy định từ đoạn 50 đến đoạn 54.

37. Bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua chỉ khi chúng thoả mãn các tiêu chuẩn sau tại ngày mua:

a) Nếu là tài sản cố định hữu hình, thì phải chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

b) Nếu là nợ phải trả có thể xác định được (không phải là nợ tiềm tàng), thì phải chắc chắn rằng doanh nghiệp phải chi trả từ các nguồn lực của mình để thanh toán nghĩa vụ hiện tại và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

c) Nếu là tài sản cố định vô hình và nợ tiềm tàng thì giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

38. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua sẽ bao gồm cả lãi hoặc lỗ sau ngày mua của bên bị mua bằng cách gộp cả thu nhập và chi phí của bên bị mua dựa trên giá phí hợp nhất kinh doanh. Ví dụ, chi phí khấu hao tài sản cố định sau ngày mua được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua liên quan tới tài sản cố định phải khấu hao của bên bị mua dựa trên giá trị hợp lý của tài sản cố định phải khấu hao đó tại ngày mua mà bên mua đã ghi nhận.

39. Việc áp dụng phương pháp mua được bắt đầu từ ngày mua, là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Vì kiểm soát là quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó, do vậy, không nhất thiết giao dịch hợp nhất phải hoàn tất hoặc kết thúc theo quy định của pháp luật trước khi bên mua đạt được quyền kiểm soát. Những sự kiện quan trọng liên quan đến việc hợp nhất kinh doanh phải được xem xét khi đánh giá việc bên mua đã đạt được quyền kiểm soát hay chưa.

40. Vì bên mua ghi nhận các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua khi thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định tại đoạn 37, phần lợi ích của cổ đông thiểu số của bên bị mua được phản ánh theo phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này. Đoạn A16 và A17 của Phụ lục A hướng dẫn cách xác định giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua cho mục đích phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

#### **Tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua**

41. Theo đoạn 36, bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ phần giá phí hợp nhất kinh doanh được phân bổ nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua tồn tại vào ngày mua và thỏa mãn các tiêu chuẩn trong đoạn 37. Ví thế:

a) Bên mua phải ghi nhận khoản nợ để thay thế hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua như một phần được phân bổ của giá phí hợp nhất kinh doanh khi tại ngày mua bên bị mua đã tồn tại một khoản nợ để tái cơ cấu và đã ghi nhận theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 "*Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng*"; và

b) Khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua không được ghi nhận khoản nợ phải trả về khoản lỗ trong tương lai hoặc về các chi phí khác dự kiến sẽ phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh.

42. Khoản thanh toán mà doanh nghiệp phải trả theo cam kết trong hợp đồng, ví dụ trả cho người lao động hoặc người cung cấp trong trường hợp doanh nghiệp đó bị mua lại do hợp nhất kinh doanh, là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp và được coi là khoản nợ tiềm tàng cho tới khi việc hợp nhất kinh doanh chắc chắn xảy ra. Nghĩa vụ theo cam kết trong hợp đồng đó được doanh nghiệp ghi nhận là khoản nợ phải trả theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 "*Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng*" khi việc hợp nhất kinh doanh trở nên chắc chắn và khoản nợ có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Ví thế, khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện, khoản nợ phải trả đó của bên bị mua sẽ được bên mua ghi nhận bằng cách phân bổ một phần giá phí hợp nhất kinh doanh cho nó.

43. Trường hợp, ngay trước khi hợp nhất kinh doanh, việc thực hiện kế hoạch tái cơ cấu của bên bị mua phụ thuộc vào việc hợp nhất kinh doanh có xảy ra hay không, thì khoản nợ cho việc tái cơ cấu đó không được coi là nghĩa vụ hiện tại của bên bị mua và cũng không được coi là nợ tiềm tàng của bên bị mua trước khi hợp nhất vì nó không phải là nghĩa vụ có thể xảy ra phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ mà sự tồn tại của sự kiện này chỉ được xác nhận bởi việc có xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà bên mua không kiểm soát được toàn bộ. Ví thế, bên mua không ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng cho kế hoạch tái cơ cấu đó khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

44. Các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được được ghi nhận theo đoạn 36 gồm tất cả các tài sản và nợ phải trả của bên bị mua mà bên mua đã mua hoặc thừa nhận, bao gồm cả tài sản tài chính và nợ tài chính. Chúng có thể bao gồm cả các tài sản và nợ phải trả trước đây chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bị mua do không đủ tiêu chuẩn ghi nhận trước khi việc mua diễn ra. Ví dụ, khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ những khoản lỗ tính thuế thu nhập doanh nghiệp mà bên bị mua chưa ghi nhận trước khi hợp nhất kinh doanh, nay đủ điều kiện ghi nhận là một tài sản có thể xác định được theo đoạn 36 nếu như chắc chắn rằng bên mua sẽ có lợi nhuận chịu thuế trong tương lai để bù trừ lại, khi đó khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp chưa được ghi nhận sẽ được bên mua ghi nhận.

#### **Tài sản cố định vô hình của bên bị mua**

45. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận tách biệt TSCĐ vô hình của bên bị mua tại ngày mua chỉ khi nào những tài sản đó thỏa mãn tiêu chuẩn của tài sản cố định vô hình quy định trong Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình", và khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" quy định việc xác định liệu giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình được mua khi hợp nhất kinh doanh có được xác định đáng tin cậy hay không.

#### *Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua*

46. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua một cách riêng biệt như một phần của chi phí hợp nhất kinh doanh chỉ khi giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng được xác định đáng tin cậy. Nếu giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng không được xác định đáng tin cậy thì:

a) Sẽ ảnh hưởng đến giá trị được ghi nhận là lợi thế thương mại hoặc được kế toán theo quy định tại đoạn 55; và

b) Bên mua sẽ trình bày thông tin về khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng".

Đoạn A16(k) của Phụ lục A hướng dẫn việc xác định giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng.

47. Sau ghi nhận ban đầu, bên mua sẽ xác định giá trị của các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận một cách riêng biệt theo quy định tại đoạn 36. Giá trị khoản nợ tiềm tàng được xác định theo Chuẩn mực kế toán số 18 "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng"

48. Quy định trong đoạn 47 không áp dụng cho hợp đồng được kế toán theo Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính. Tuy nhiên, các cam kết vay được loại trừ khỏi phạm vi của Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính không phải là các cam kết cung cấp các khoản vay với mức lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường sẽ được hạch toán vào nợ tiềm tàng của bên bị mua, nếu tại ngày mua, không chắc chắn rằng việc giảm các lợi ích kinh tế là cần thiết để thanh toán nghĩa vụ hoặc nếu giá trị của nghĩa vụ không được xác định một cách đáng tin cậy. Theo đoạn 37, những cam kết vay như vậy được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh khi giá trị hợp lý được xác định một cách đáng tin cậy.

49. Các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh là ngoài phạm vi của Chuẩn mực kế toán số 18 "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng". Tuy nhiên, bên mua sẽ phải trình bày các thông tin về các khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng" cho mỗi loại dự phòng.

#### *Lợi thế thương mại*

50. Tại ngày mua, bên mua sẽ:

a) Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và

b) Xác định giá trị ban đầu của lợi thế thương mại theo giá gốc, là phần chênh lệch của giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận theo quy định tại đoạn 36.

51. Lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế ước tính thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt.

52. Nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua không thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37 về ghi nhận riêng biệt tại ngày mua thì sẽ ảnh hưởng đến khoản lợi thế thương mại được ghi nhận (được kế toán theo đoạn 55), bởi vì lợi thế thương mại được xác định là phần giá trị còn lại trong giá phí của hợp nhất kinh doanh sau khi ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua.

53. Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho doanh nghiệp. Thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận.

Phương pháp phân bổ phải phản ánh được cách thức thu hồi lợi ích kinh tế phát sinh từ lợi thế thương mại. Phương pháp đường thẳng được sử dụng phổ biến trừ khi có bằng chứng thuyết phục cho việc áp dụng phương pháp phân bổ khác phù hợp hơn. Phương pháp phân bổ phải được áp dụng nhất quán cho các thời kỳ trừ khi có sự thay đổi về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của lợi thế thương mại đó.

54. Thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại phải được xem xét lại cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại khác biệt lớn so với ước tính ban đầu thì phải thay đổi thời gian phân bổ. Nếu có sự thay đổi lớn về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế trong tương lai do lợi thế thương mại đem lại thì phương pháp phân bổ cũng phải thay đổi. Trường hợp này phải điều chỉnh chi phí phân bổ của lợi thế thương mại cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và phải được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Khoản vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí hợp nhất kinh doanh



55. Nếu phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng được ghi nhận theo quy định tại đoạn 36 vượt quá giá phí hợp nhất kinh doanh thì bên mua phải:

- a) Xem xét lại việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và
- b) Ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

56. Một khoản thu nhập đã ghi nhận theo đoạn 55 có thể bao gồm một hoặc tất cả các yếu tố sau đây:

- a) Những sai sót khi xác định giá trị hợp lý của giá phí hợp nhất kinh doanh hoặc của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua. Giá phí dự kiến có thể phát sinh của bên bị mua đã không phản ánh chính xác theo giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua là nguyên nhân tiềm tàng của những sai sót này.
- b) Quy định của Chuẩn mực kế toán về xác định giá trị tài sản thuần có thể xác định được đã mua ở mức không phải giá trị hợp lý nhưng được coi như giá trị hợp lý nhằm mục đích phân bổ giá phí của việc hợp nhất kinh doanh, như hướng dẫn trong Phụ lục A về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua; hướng dẫn xác định cho tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu.
- c) Khoản giảm giá mua.

*Hợp nhất kinh doanh được hoàn thành trong từng giai đoạn*

57. Hợp nhất kinh doanh thường liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi, như giao dịch mua cổ phiếu liên tiếp. Khi đó, mỗi giao dịch trao đổi sẽ được bên mua xử lý một cách riêng biệt bằng cách sử dụng giá phí của giao dịch và thông tin về giá trị hợp lý tại ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại liên quan đến từng giao dịch đó. Do đó, việc so sánh giá phí của các khoản đầu tư đơn lẻ với lợi ích của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua được thực hiện ở từng bước.

58. Nếu hợp nhất kinh doanh liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua có thể có chênh lệch tại mỗi ngày diễn ra giao dịch trao đổi, vì:

- a) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua được trình bày lại một cách ước lượng theo giá trị hợp lý của chúng tại mỗi ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại gắn với từng giao dịch; và
- b) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua sau đó phải được bên mua ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua.

59. Trước khi được coi là hợp nhất kinh doanh, một giao dịch có thể được coi là khoản đầu tư vào công ty liên kết và được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" theo phương pháp giá gốc.

*Kế toán ban đầu được xác định tạm thời*

60. Kế toán ban đầu của việc hợp nhất kinh doanh bao gồm: Xác định và đánh giá giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua và giá phí hợp nhất kinh doanh.

61. Nếu kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời vào cuối kỳ mà việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện do giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua hoặc giá phí hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời, thì bên mua phải kế toán giao dịch hợp nhất kinh doanh bằng cách sử dụng các giá trị tạm thời đó. Bên mua phải ghi nhận các khoản điều chỉnh đối với những giá trị tạm thời như là kết quả của việc hoàn tất việc kế toán ban đầu:

- a) Trong vòng 12 tháng kể từ ngày mua; và
- b) Từ ngày mua. Do đó:

(i) Giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc điều chỉnh theo kết quả có được từ việc kế toán ban đầu sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng được ghi nhận tại ngày mua.

(ii) Từ thời điểm mua, lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh tương ứng với khoản điều chỉnh theo giá trị hợp lý tại ngày mua của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc được điều chỉnh.

(iii) Thông tin so sánh được trình bày trong các kỳ trước khi việc hạch toán của hợp nhất kinh doanh hoàn tất sẽ được trình bày như là việc kế toán ban đầu đã được hoàn thành từ ngày mua, có nghĩa là

các khoản khấu hao hay các tác động đến lãi hoặc lỗ đều được ghi nhận như là kết quả có được từ việc kế toán ban đầu.

Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất

62. Ngoại trừ các trường hợp đã quy định tại các đoạn 33, 34 và 64, những điều chỉnh đối với kế toán ban đầu được xác định tạm thời cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi việc kế toán đó hoàn tất sẽ chỉ được ghi nhận nhằm mục đích sửa chữa sai sót theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót". Những điều chỉnh đối với việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi hoàn tất việc kế toán đó sẽ không được ghi nhận là ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán. Theo Chuẩn mực kế toán số 29, ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai.

63. Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" quy định doanh nghiệp phải sửa chữa sai sót theo phương pháp hồi tố, và trình bày báo cáo tài chính như là khi các sai sót chưa xảy ra bằng cách trình bày lại thông tin so sánh cho các kỳ trước khi xảy ra sai sót. Do đó, giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua đã được ghi nhận hoặc điều chỉnh như là kết quả của việc sửa chữa sai sót sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng hoặc điều chỉnh giá trị hợp lý được ghi nhận tại ngày mua. Lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận trong kỳ trước theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh hồi tố bằng một khoản tương ứng với giá trị hợp lý tại ngày mua (hoặc điều chỉnh đối với giá trị hợp lý tại thời điểm mua) của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng đang được ghi nhận (hoặc điều chỉnh).

*Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau khi hoàn tất việc kế toán ban đầu*

64. Nếu lợi ích tiềm tàng của các khoản lỗ tính thuế chuyển sang năm sau của bên bị mua hoặc các tài sản thuế thu nhập hoãn lại khác không thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 đối với việc ghi nhận riêng rẽ, khi việc hợp nhất kinh doanh được kế toán ban đầu nhưng được thực hiện sau đó, bên mua sẽ ghi nhận lợi ích đó là thu nhập thuế hoãn lại phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp". Ngoài ra, bên mua sẽ:

a) Giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại tới mức sẽ được ghi nhận nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là tài sản có thể xác định từ ngày mua; và

b) Ghi nhận khoản giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại là chi phí.

Tuy nhiên, việc ghi nhận này không làm phát sinh khoản vượt trội hay làm tăng khoản thu nhập đã được ghi nhận trước đó theo quy định tại đoạn 55.

Trình bày báo cáo tài chính

65. Bên mua phải trình bày các thông tin để người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được bản chất và ảnh hưởng về tài chính phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh đến:

a) Trong kỳ;

b) Sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

66. Bên mua phải trình bày thông tin sau cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong kỳ:

a) Tên và diễn giải liên quan đến các bên tham gia hợp nhất kinh doanh;

b) Ngày mua;

c) Tỷ lệ phần trăm (%) công cụ vốn có quyền biểu quyết được mua;

d) Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Khi công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành và các công cụ này được cấu thành là một bộ phận của giá phí hợp nhất kinh doanh, cần trình bày các thông tin sau:

(i) Số lượng công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành;

(ii) Giá trị hợp lý của các công cụ vốn trên và cơ sở xác định giá trị hợp lý đó. Nếu không có giá phát hành tại thời điểm giao dịch thì sẽ trình bày các giả định chủ yếu được sử dụng để xác định giá trị hợp lý. Nếu có giá phát hành vào thời điểm giao dịch nhưng không được sử dụng là cơ sở để xác định giá phí hợp nhất kinh doanh thì phải trình bày lý do không sử dụng giá phát hành, phương pháp và các giả định chủ yếu sử dụng dùng để xác định giá trị hợp lý cho công cụ vốn; và các khoản chênh lệch tích lũy giữa giá trị và giá phát hành công cụ vốn;

e) Chi tiết của bất kỳ hoạt động nào được doanh nghiệp quyết định thanh lý sau hợp nhất kinh doanh;

f) Giá trị được ghi nhận tại ngày mua cho từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của bên bị mua, trừ khi không thể xác định được thì giá trị còn lại của từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng đó được xác định theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan ngay trước khi diễn ra hợp nhất kinh doanh. Nếu không trình bày được thì phải nêu rõ lý do.

g) Khoản vượt trội được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ phù hợp với quy định tại đoạn 55 và các khoản mục tương đương trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua.

h) Diễn giải các yếu tố cấu thành giá phí là kết quả của việc ghi nhận lợi thế thương mại - diễn giải từng tài sản cố định vô hình chưa được ghi nhận tách riêng khỏi lợi thế thương mại và giải thích lý do giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình không được tính toán một cách đáng tin cậy, hoặc diễn giải về tính chất của khoản vượt trội được ghi vào lỗ hoặc lãi theo quy định tại đoạn 55.

i) Khoản lỗ hay lãi của bên bị mua phát sinh từ ngày mua bao gồm lỗ hay lãi của bên mua trong kỳ, nếu không xác định được thì phải nêu rõ lý do.

67. Thông tin theo yêu cầu của đoạn 66 sẽ được trình bày một cách tổng thể đối với các hoạt động hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ báo cáo mà không có ảnh hưởng trọng yếu một cách riêng rẽ.

68. Nếu việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ được xác định tạm thời theo quy định trong đoạn 61, thì phải trình bày và giải thích.

69. Bên mua phải trình bày thông tin sau:

a) Doanh thu trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh;

b) Lỗ hoặc lãi trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh.

Nếu không thể trình bày được thông tin này thì phải giải thích rõ lý do.

70. Bên mua sẽ trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 66 cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

71. Bên mua phải trình bày những thông tin để giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được những ảnh hưởng về tài chính đến lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc sửa chữa sai sót và những điều chỉnh khác được ghi nhận trong kỳ hiện hành liên quan tới những giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc trước đó.

72. Bên mua sẽ trình bày thông tin sau:

a) Các khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận trong kỳ hiện hành và giải thích thông tin này.

(i) Liên quan đến tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc kỳ trước đó;

(ii) Quy mô, bản chất hoặc sự việc mà việc trình bày này có liên quan đến hiểu biết về hoạt động tài chính của đơn vị được hợp nhất;

b) Nếu việc kế toán ban đầu của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh thực hiện trong kỳ trước đó được xác định tạm thời vào cuối kỳ thì phải trình bày giá trị các khoản được điều chỉnh và giải thích các khoản điều chỉnh này về giá trị được xác định tạm thời đã ghi nhận trong kỳ hiện hành.

c) Thông tin về sửa chữa sai sót được yêu cầu trình bày theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" đối với bất kỳ tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, hoặc nợ tiềm tàng, hoặc những thay đổi trong giá trị của những khoản mục trên, mà bên mua ghi nhận trong kỳ hiện hành theo quy định tại đoạn 62 và 63.

73. Nếu có lợi thế thương mại, doanh nghiệp cần trình bày:

a) Thời gian phân bổ;

b) Trường hợp lợi thế thương mại không được phân bổ theo phương pháp đường thẳng thì phải trình bày rõ phương pháp được sử dụng và lý do không sử dụng phương pháp đường thẳng;

c) Giá trị lợi thế thương mại tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

d) Bảng đối chiếu giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại vào đầu kỳ và cuối kỳ:

(i) Tổng giá trị lợi thế thương mại và số đã phân bổ lũy kế đầu kỳ;

(ii) Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ;

(iii) Những điều chỉnh do có thay đổi hoặc phát hiện thấy sự thay đổi giá trị của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được;

(iv) Lợi thế thương mại bị loại bỏ khi thanh lý, nhượng bán toàn bộ hoặc một phần doanh nghiệp trong kỳ;

(v) Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ;

(vi) Các thay đổi khác về lợi thế thương mại trong kỳ;

(vii) Tổng giá trị lợi thế thương mại chưa phân bổ lũy kế cuối kỳ.

74. Doanh nghiệp sẽ trình bày thêm những thông tin bổ sung để phù hợp với quy định tại đoạn 65, 71 và 73./.

# PHỤ LỤC A

## HƯỚNG DẪN BỔ SUNG

### **Mua hoán đổi**

A1. Như đã quy định trong đoạn 21, trường hợp hợp nhất kinh doanh được gọi là mua hoán đổi, khi bên mua là một doanh nghiệp mà vốn chủ sở hữu của nó đã bị mua lại bởi chính doanh nghiệp bị mua. Ví dụ, một công ty bị một doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại để được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Mặc dù về mặt pháp lý thì doanh nghiệp nhỏ hơn được coi là công ty mẹ và công ty bị mua được coi là công ty con. Tuy nhiên công ty con về mặt pháp lý sẽ là bên mua nếu nó có quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ.

A2. Doanh nghiệp áp dụng hướng dẫn trong đoạn từ A3 đến A15 khi hạch toán việc mua hoán đổi.

A3. Hạch toán việc mua hoán đổi xác định cách thức phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua và không áp dụng cho các nghiệp vụ xảy ra sau khi hợp nhất.

### **Giá phí hợp nhất kinh doanh**

A4. Khi công cụ vốn được phát hành được cấu thành trong giá phí hợp nhất kinh doanh, đoạn 24 quy định giá phí hợp nhất kinh doanh phải bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các công cụ vốn đó. Đoạn 27 quy định trường hợp không có giá công bố đáng tin cậy, thì giá trị hợp lý của công cụ vốn có thể ước tính bằng cách tham chiếu đến giá trị hợp lý của bên mua hoặc tham chiếu đến giá trị hợp lý của doanh nghiệp bị mua, miễn là giá nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

A5. Trong nghiệp vụ mua hoán đổi, giá phí hợp nhất kinh doanh thường do công ty con về pháp lý gánh chịu (là bên mua theo mục đích kế toán) phát hành công cụ vốn cho người sở hữu công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Nếu như giá công bố của công cụ vốn của công ty con được phát hành để xác định giá phí của giao dịch hợp nhất kinh doanh, thì cần phải tính toán để xác định số lượng công cụ vốn mà công ty con phải phát hành để có cùng tỷ lệ sở hữu trong doanh nghiệp hợp nhất cho các chủ sở hữu của công ty mẹ. Giá trị hợp lý của số lượng công cụ vốn đã tính toán này chính là giá phí hợp nhất kinh doanh.

A6. Nếu giá trị hợp lý của công cụ vốn của công ty con không phải là bằng chứng rõ ràng, thì tổng giá trị hợp lý của tất cả các công cụ vốn đã phát hành của công ty mẹ trước hợp nhất sẽ được sử dụng làm cơ sở để tính toán giá phí hợp nhất kinh doanh.

### **Lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất**

A7. Báo cáo tài chính hợp nhất được phát hành sau khi hợp nhất do mua hoán đổi sẽ đứng tên công ty mẹ, nhưng cần mô tả trong thuyết minh đó là sự tiếp tục của báo cáo tài chính của công ty mẹ (là bên mua theo mục đích kế toán). Báo cáo tài chính hợp nhất thể hiện sự tiếp tục báo cáo tài chính của công ty con:

a) Tài sản và nợ phải trả của công ty con được tính toán và ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất kinh doanh.

b) Lợi nhuận giữ lại và số dư các khoản mục khác trong vốn chủ sở hữu được ghi nhận trong BCTC hợp nhất này theo giá trị của chúng trong báo cáo của công ty con trước khi hợp nhất kinh doanh.

c) Giá trị đã ghi nhận của công cụ vốn đã phát hành trong báo cáo tài chính hợp nhất này được xác định bằng cách cộng thêm vào vốn chủ của công ty con trước khi hợp nhất phần giá phí hợp nhất kinh doanh đã được xác định theo đoạn các đoạn A4 đến A6. Tuy nhiên, cơ cấu vốn chủ sở hữu trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất (số lượng, loại công cụ vốn đã phát hành) sẽ phản ánh cơ cấu vốn của công ty mẹ, kể cả công cụ vốn mà công ty mẹ đã phát hành để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

d) Thông tin so sánh trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất sẽ là thông tin so sánh của công ty con.

A8. Kế toán việc mua hoán đổi chỉ được áp dụng trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, nếu có, khoản đầu tư vào công ty con được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”.

A9. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập sau khi mua hoán đổi sẽ phản ánh giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Vì thế, giá phí của hợp nhất kinh doanh sẽ được phân bổ bằng cách tính toán tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của công ty mẹ mà thoả mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Phần lớn hơn giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này sẽ được hạch toán theo các đoạn 50 đến 54. Phần lớn hơn giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này và giá phí hợp nhất kinh doanh sẽ được hạch toán theo đoạn 55.

## **Lợi ích của cổ đông thiểu số**

A10. Trong một số giao dịch mua hoán đổi, một số chủ sở hữu của công ty con hợp pháp không trao đổi các công cụ vốn của họ với những công cụ vốn của công ty mẹ. Mặc dù một đơn vị trong đó có những chủ sở hữu nắm giữ các công cụ vốn (công ty con hợp pháp) đã mua lại một đơn vị khác (công ty mẹ hợp pháp). Những chủ sở hữu này được xem như lợi ích của cổ đông thiểu số trong báo cáo tài chính hợp nhất lập sau giao dịch mua hoán đổi. Điều đó là do các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp đã không trao đổi các công cụ vốn của họ với các công cụ vốn của công ty mẹ, những chủ sở hữu này chỉ quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của công ty con hợp pháp, mà không phải là kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất. Ngược lại, tất cả các chủ sở hữu của công ty mẹ, kể cả công ty mẹ được coi là bên bị mua, quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất.

A11. Tài sản và nợ phải trả của công ty con hợp pháp được ghi nhận và xác định trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số phản ánh phần lợi ích tương ứng của các cổ đông thiểu số trong giá trị còn lại trước hợp nhất của tài sản thuần của công ty con hợp pháp.

## **Lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu**

A12. Như đã lưu ý trong đoạn A7(c), cơ cấu vốn chủ sở hữu thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất lập cho một cuộc mua hoán đổi phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty mẹ, bao gồm các công cụ vốn phát hành bởi công ty mẹ để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

A13. Với mục đích tính toán số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông còn lại (mẫu số) trong kỳ việc mua hoán đổi diễn ra:

a) Số cổ phiếu phổ thông còn lại từ đầu kỳ cho tới ngày mua sẽ được coi là số cổ phiếu phổ thông phát hành bởi công ty mẹ cho các chủ sở hữu của công ty con; và

b) Số cổ phiếu phổ thông còn lại kể từ ngày mua tới ngày kết thúc kỳ sẽ là số thực tế của số cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ còn lại trong cả kỳ đó.

A14. Lãi cơ bản trên mỗi cổ phiếu trình bày trên mỗi kỳ có tính chất so sánh trước ngày mua được thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất sau khi thực hiện việc mua hoán đổi sẽ được tính toán bằng cách phân chia lợi nhuận hoặc lỗ của công ty con hợp pháp có thể tính cho các cổ đông thường trong mỗi kỳ đó cho số cổ phiếu phổ thông do công ty mẹ phát hành cho các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp trong vụ mua hoán đổi.

A15. Những tính toán trình bày trong đoạn A13 và A14 giả định rằng không có sự thay đổi nào trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ có tính chất so sánh và trong kỳ, kể từ khi xảy ra việc mua lại đảo ngược cho tới ngày mua lại. Việc tính toán lãi trên mỗi cổ phiếu sẽ được điều chỉnh một cách thích hợp tính đến sự thay đổi trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ đó.

## **Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh**

A16. Chuẩn mực này yêu cầu bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Để phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua sẽ coi những đánh giá sau đây như giá trị hợp lý:

a) Đối với các công cụ tài chính trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá trị thị trường hiện hành.

b) Đối với các công cụ tài chính không trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá ước tính có xét tới những đặc điểm như tỷ suất giá - thu nhập, lợi tức cổ phần và tỷ lệ tăng trưởng kỳ vọng của các công cụ có thể so sánh của các đơn vị với các đặc điểm tương tự.

c) Đối với những khoản phải thu, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản sẽ thu được trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp, trừ đi khoản dự phòng phải thu khó đòi và chi phí thu hồi, nếu cần. Tuy nhiên, chuẩn mực này không quy định việc chiết khấu đối với các khoản phải thu ngắn hạn, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác khi khoản chênh lệch giữa số danh nghĩa và số đã chiết khấu là không đáng kể.

d) Đối với hàng tồn kho:

(i) Đối với thành phẩm và hàng hóa, bên mua sẽ sử dụng giá bán trừ đi tổng của (1) Chi phí bán hàng ước tính và (2) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán của bên mua dựa trên lợi nhuận đối với thành phẩm và hàng hóa tương tự;

(ii) Đối với sản phẩm dở dang, bên mua sẽ sử dụng giá bán của thành phẩm trừ đi tổng của (1) Chi phí hoàn thành (2) Chi phí bán hàng ước tính và (3) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán và hoàn thành của bên mua dựa trên lợi nhuận của thành phẩm tương tự; và

(iii) Đối với nguyên vật liệu, bên mua sẽ sử dụng giá thay thế hiện hành.

e) Đối với đất đai và nhà cửa, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường.

f) Đối với nhà xưởng, thiết bị, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường, thông thường được xác định bằng đánh giá. Nếu không có thông tin về giá trị thị trường do bản chất đặc biệt của khoản mục nhà xưởng, thiết bị và các tài sản này hiếm khi đem bán, trừ trường hợp nó là một phần của công việc kinh doanh đang hoạt động, bên mua có thể cần phải ước tính giá trị hợp lý theo phương pháp thu nhập hoặc phương pháp chi phí thay thế có thể khấu hao.

g) Đối với tài sản cố định vô hình, bên mua sẽ xác định giá trị hợp lý bằng cách:

(i) Nghiên cứu, xem xét thị trường hoạt động như đã định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình"; hoặc

(ii) Nếu không có thị trường hoạt động, cơ sở để xác định số tiền mà bên mua phải trả cho tài sản đó trong sự trao đổi ngang giá một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết dựa trên những thông tin tốt nhất có được (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" để biết thêm những hướng dẫn cụ thể hơn về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình có được trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh).

h) Đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả, bên mua sẽ sử dụng khoản lợi về thuế phát sinh từ lỗ thuế hay thuế phải nộp tương ứng với lợi nhuận hay lỗ theo Chuẩn mực kế toán số 17 "*Thuế thu nhập doanh nghiệp*", được đánh giá từ tương lai của đơn vị hợp nhất. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại hay thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định sau khi thừa nhận ảnh hưởng về thuế đến việc trình bày lại các tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng có thể xác định theo giá trị hợp lý của chúng và không được chiết khấu.

i) Đối với các khoản phải trả, nợ dài hạn, chi phí phải trả và các khoản phải bồi thường khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của các khoản được dùng để thanh toán nợ phải trả trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp. Tuy nhiên, bên mua không phải chiết khấu đối với các khoản nợ ngắn hạn khi chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa và khoản đã chiết khấu là không đáng kể.

j) Đối với những hợp đồng khó thực hiện và các khoản nợ có thể xác định của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản mục được dùng để thanh toán các nghĩa vụ đã xác định ở các mức lãi suất hiện hành thích hợp.

k) Đối với các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng khoản mà bên thứ ba sẽ tính khi gánh chịu những khoản nợ phải trả đó.

A17. Một số quy định trên đây yêu cầu giá trị hợp lý phải được ước tính dựa vào phương pháp giá trị hiện tại. Nếu quy định cho một khoản mục riêng biệt không đề cập đến việc sử dụng phương pháp giá trị hiện tại, thì phương pháp này vẫn có thể sử dụng trong việc ước tính giá trị hiện tại của khoản mục đó.

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

### **CHUẨN MỰC SỐ 18 CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG**

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

### **QUY ĐỊNH CHUNG**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, gồm: Nguyên tắc ghi nhận; xác định giá trị; các khoản bồi hoàn; thay đổi các khoản dự phòng; sử dụng các khoản dự phòng; áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị các khoản dự phòng làm cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp để kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, ngoại trừ:

a) Các khoản mục phát sinh từ các hợp đồng thông thường, không kể các hợp đồng có rủi ro lớn;

b) Những khoản mục đã quy định trong các chuẩn mực kế toán khác.

03. Chuẩn mực này không áp dụng cho các công cụ tài chính (bao gồm cả điều khoản bảo lãnh). Các công cụ tài chính áp dụng theo quy định của chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

04. Khi có một chuẩn mực kế toán khác đề cập đến một loại dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng cụ thể thì doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực đó. Ví dụ Chuẩn mực kế toán số 11 "Hợp nhất kinh doanh" đề cập đến phương pháp ghi nhận của người mua đối với các khoản nợ tiềm tàng phát sinh khi hợp nhất. Tương tự, cũng có các loại dự phòng được đề cập trong các chuẩn mực khác, như:

- Chuẩn mực kế toán số 15 "Hợp đồng xây dựng";

- Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp";

- Chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản". Trừ trường hợp tài sản thuê hoạt động có rủi ro lớn thì áp dụng chuẩn mực này.

05. Một số khoản được coi là khoản dự phòng liên quan đến nguyên tắc ghi nhận doanh thu (Ví dụ: Khoản phí bảo hành) thì áp dụng nguyên tắc ghi nhận doanh thu quy định tại Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”.

06. Chuẩn mực này áp dụng cho các khoản dự phòng đối với hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp (kể cả trường hợp ngừng hoạt động). Nếu việc tái cơ cấu phù hợp các định nghĩa về ngừng hoạt động thì phải trình bày bổ sung theo quy định của các chuẩn mực kế toán hiện hành.

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

*Một khoản dự phòng:* Là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

*Một khoản nợ phải trả:* Là nghĩa vụ nợ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các sự kiện đã qua và việc thanh toán khoản phải trả này dẫn đến sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

*Sự kiện có tính chất bắt buộc:* Là sự kiện làm nảy sinh một nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới khiến cho doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thực hiện nghĩa vụ đó.

*Nghĩa vụ pháp lý:* Là nghĩa vụ phát sinh từ:

- a) Một hợp đồng;
- b) Một văn bản pháp luật hiện hành.

*Nghĩa vụ liên đới:* Là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể.

*Nợ tiềm tàng:* Là:

a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

- (i) Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc
- (ii) Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

*Tài sản tiềm tàng:* Là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được.

*Hợp đồng có rủi ro lớn:* Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó.

*Tái cơ cấu doanh nghiệp:* Là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về:

- a) Phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc
- b) Phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

Các khoản dự phòng và các khoản nợ phải trả

08. Các khoản dự phòng có thể phân biệt được với các khoản nợ phải trả như: Các khoản nợ phải trả người bán, phải trả tiền vay,... là các khoản nợ phải trả được xác định gần như chắc chắn về giá trị và thời gian, còn các khoản dự phòng là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ tiềm tàng

09. Tất cả các khoản dự phòng đều là nợ tiềm tàng vì chúng không được xác định một cách chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này thuật ngữ “tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ và những tài sản không được ghi nhận vì chúng chỉ được xác định cụ thể khi khả năng xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được. Hơn nữa, thuật ngữ “nợ tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ không thoả mãn điều kiện để ghi nhận là một khoản nợ phải trả thông thường.

10. Chuẩn mực này phân biệt rõ các khoản dự phòng với các khoản nợ tiềm tàng, như sau:

a) Các khoản dự phòng là các khoản đã được ghi nhận là các khoản nợ phải trả (giả định đưa ra một ước tính đáng tin cậy) vì nó là các nghĩa vụ về nợ phải trả hiện tại và chắc chắn sẽ làm giảm sút các lợi ích kinh tế để thanh toán các nghĩa vụ về khoản nợ phải trả đó; và

b) Các khoản nợ tiềm tàng là các khoản không được ghi nhận là các khoản nợ phải trả thông thường, vì: Các khoản nợ phải trả thường xảy ra, còn khoản nợ tiềm tàng thì chưa chắc chắn xảy ra.

Nguyên tắc ghi nhận

## Các khoản dự phòng

11. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

- a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;
- b) Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và
- c) Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

### *Nghĩa vụ nợ*

12. Rất ít trường hợp không thể chắc chắn được rằng liệu doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hay không. Trong trường hợp này một sự kiện đã xảy ra được xem là phát sinh ra nghĩa vụ nợ khi xem xét tất cả các chứng cứ đã có chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

13. Trong hầu hết các trường hợp đều có thể xác định rõ được rằng một sự kiện đã xảy ra có phát sinh một nghĩa vụ nợ hay không. Một số ít trường hợp không chắc chắn được rằng một số sự kiện xảy ra có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Ví dụ: Trong một vụ xét xử, có thể gây ra tranh luận để xác định rằng những sự kiện cụ thể đã xảy ra hay chưa và có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Trường hợp như thế, doanh nghiệp phải xác định xem liệu có tồn tại nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hay không thông qua việc xem xét tất cả các chứng cứ đã có, bao gồm cả ý kiến của các chuyên gia. Chứng cứ đưa ra xem xét phải tính đến bất cứ một dấu hiệu bổ sung nào của các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Dựa trên cơ sở của các dấu hiệu đó:

- a) Khi chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng (nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận); và
- b) Khi chắc chắn không có một nghĩa vụ nợ nào tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút các lợi ích kinh tế rất khó có thể xảy ra (như quy định tại đoạn 81).

### *Sự kiện đã xảy ra*

14. Một sự kiện đã xảy ra làm phát sinh nghĩa vụ nợ hiện tại được gọi là một sự kiện ràng buộc. Một sự kiện trở thành sự kiện ràng buộc, nếu doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thanh toán nghĩa vụ nợ gây ra bởi sự kiện đó. Điều này chỉ xảy ra:

- a) Khi việc thanh toán nghĩa vụ nợ này do pháp luật bắt buộc; hoặc
- b) Khi có nghĩa vụ nợ liên đới, khi sự kiện này (có thể là một hoạt động của doanh nghiệp) dẫn đến có ước tính đáng tin cậy để bên thứ ba chắc chắn là doanh nghiệp sẽ thanh toán khoản nợ phải trả đó.

15. Báo cáo tài chính chỉ liên quan đến tình trạng tài chính của doanh nghiệp tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo và không liên quan đến vấn đề tài chính có thể xảy ra trong tương lai. Vì vậy, không cần phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào cho các khoản chi phí cần thiết cho hoạt động trong tương lai. Các khoản nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp là những khoản nợ phải trả đã xác định tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

16. Chỉ có những nghĩa vụ nợ phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra độc lập với các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp mới được ghi nhận là các khoản dự phòng, ví dụ chi phí phạt hoặc chi phí xử lý thiệt hại do vi phạm pháp luật về môi trường, đều làm giảm sút các lợi ích kinh tế và tất yếu sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp. Tương tự, doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng cho những chi phí, như chi phí tháo dỡ trang thiết bị khi di chuyển hoặc tái cơ cấu doanh nghiệp. Các chi phí phát sinh do áp lực về thương mại hoặc qui định của pháp luật mà doanh nghiệp dự định phải chi tiêu như trường hợp đặc biệt trong tương lai thì không được lập dự phòng (Ví dụ: Lắp thêm các thiết bị lọc khói cho một nhà máy). Các biện pháp dự định thực hiện trong tương lai của doanh nghiệp có thể tránh được chi phí (Ví dụ: Doanh nghiệp dự định thay đổi phương thức hoạt động), doanh nghiệp sẽ không phải chịu nghĩa vụ hiện tại cho các khoản chi phí trong tương lai và cũng không phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào.

17. Một khoản nợ phải trả thường liên quan đến một bên đối tác có quyền lợi đối với khoản nợ đó. Tuy nhiên, cũng không cần thiết phải xác định rõ bên có quyền lợi đối với khoản nợ đó, ví dụ khoản nợ đối với cộng đồng. Một khoản nợ luôn gắn với các cam kết với bên đối tác khác. Một quyết định của Ban Giám đốc không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi quyết định này đã được thông báo cụ thể và đầy đủ trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm cho những đối tượng sẽ được hưởng quyền lợi.

18. Một sự kiện không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ ngay lập tức mà có thể sẽ phát sinh sau này do những thay đổi về pháp luật hoặc do hoạt động của doanh nghiệp dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới. Ví dụ: Khi xảy ra thiệt hại về môi trường có thể sẽ không phát sinh ra nghĩa vụ nợ để giải quyết các hậu quả gây ra. Tuy nhiên, nguyên nhân gây ra thiệt hại sẽ trở thành một sự kiện hiện tại khi có một qui định mới yêu cầu các thiệt hại hiện tại phải được điều chỉnh hoặc khi doanh nghiệp công khai thừa nhận nghĩa vụ của mình trong việc xử lý các thiệt hại đó như là nghĩa vụ nợ liên đới.



### *Sự giảm sút lợi ích kinh tế có thể xảy ra*

19. Điều kiện ghi nhận một khoản nợ là khoản nợ đó phải là khoản nợ hiện tại và có khả năng làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán khoản nợ đó. Theo quy định của chuẩn mực này, một khoản nợ phải kèm theo sự giảm sút lợi ích kinh tế có khả năng xảy ra hơn là không xảy ra. Khi không thể xác định được một nghĩa vụ nợ hiện tại, thì doanh nghiệp phải thuyết minh một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút về lợi ích kinh tế là khó có thể xảy ra theo quy định tại đoạn 81.

20. Khi có nhiều nghĩa vụ nợ tương tự nhau (Ví dụ các giấy bảo hành sản phẩm hoặc các hợp đồng giống nhau) thì khả năng giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán nghĩa vụ nợ được xác định thông qua việc xem xét toàn bộ nhóm nghĩa vụ nói chung. Mặc dù việc giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán từng nghĩa vụ nợ là rất nhỏ, nhưng hoàn toàn có thể làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán toàn bộ nhóm nghĩa vụ đó. Trường hợp này, cần ghi nhận một khoản dự phòng nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận khác.

### *Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ nợ phải trả*

21. Việc sử dụng các ước tính là một phần quan trọng của việc lập báo cáo tài chính và không làm mất đi độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng với các khoản mục dự phòng mặc dù xét về tính chất các khoản mục dự phòng không chắc chắn bằng các khoản mục khác trong Bảng cân đối kế toán. Ngoại trừ trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp phải xác định đầy đủ các điều kiện để có thể ước tính nghĩa vụ nợ để ghi nhận một khoản dự phòng.

22. Trong các trường hợp không thể ước tính nghĩa vụ nợ một cách đáng tin cậy, thì khoản nợ hiện tại không được ghi nhận, mà phải được trình bày như một khoản nợ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 81.

### *Nợ tiềm tàng*

23. Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

24. Khoản nợ tiềm tàng phải được trình bày theo quy định tại đoạn 81, trừ khi xảy ra giảm sút lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

25. Khi doanh nghiệp chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng rẽ đối với một khoản nợ, thì phần nghĩa vụ dự tính thuộc về các chủ thể khác được xem như một khoản nợ tiềm tàng. Doanh nghiệp phải ghi nhận khoản dự phòng cho phần nghĩa vụ có thể xảy ra làm giảm sút lợi ích kinh tế, trừ khi không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

26. Các khoản nợ tiềm tàng thường xảy ra không theo dự tính ban đầu. Do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra có liên quan đến một khoản mục trước đây là một khoản nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận khoản dự phòng đó vào báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thay đổi ngoại trừ trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

### *Tài sản tiềm tàng*

27. Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.

28. Tài sản tiềm tàng phát sinh từ các sự kiện không có trong kế hoạch hoặc chưa được dự tính, dẫn đến khả năng có thể thu được lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Ví dụ: một khoản được bồi thường đang tiến hành các thủ tục pháp lý khi kết quả chưa chắc chắn.

29. Doanh nghiệp không được ghi nhận tài sản tiềm tàng trên báo cáo tài chính vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu nhập có thể không bao giờ thu được. Tuy nhiên, khi có khoản thu nhập gần như chắc chắn thì tài sản liên quan đến nó không còn là tài sản tiềm tàng và được ghi nhận vào báo cáo tài chính là hợp lý.

30. Khi có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai thì doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính một tài sản tiềm tàng như quy định trong đoạn 84.

31. Tài sản tiềm tàng phải được đánh giá thường xuyên để đảm bảo là đã được phản ánh một cách hợp lý trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Nếu doanh nghiệp gần như chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, thì tài sản và khoản thu nhập liên quan phải được ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng xảy ra khoản thu nhập đó theo quy định tại đoạn 84.

### *Xác định giá trị*

#### *Giá trị ước tính hợp lý*

32. Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

33. Giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản chi phí để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại là giá trị mà doanh nghiệp sẽ phải thanh toán nghĩa vụ nợ hoặc chuyển nhượng cho bên thứ ba tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Thường là không thể bỏ ra chi phí rất cao để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Tuy nhiên, cách ước tính về giá trị mà doanh nghiệp phải suy tính

để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ sẽ đưa ra được giá trị ước tính đáng tin cậy nhất về chi phí sẽ phải dùng để thanh toán nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

34. Cách ước tính về kết quả và ảnh hưởng tài chính đều được xác định thông qua đánh giá của Ban giám đốc doanh nghiệp, được bổ sung thông qua kinh nghiệm từ các hoạt động tương tự và các bản báo cáo của các chuyên gia độc lập. Các căn cứ có thể dựa trên bao gồm cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

35. Có nhiều phương pháp đánh giá để ghi nhận giá trị các khoản mục không chắc chắn là một khoản dự phòng. Khi các khoản dự phòng được đánh giá là có liên quan đến nhiều khoản mục, thì nghĩa vụ nợ sẽ được tính theo tất cả các kết quả có thể thu được với các xác suất có thể xảy ra (phương pháp giá trị ước tính). Do đó, khoản dự phòng sẽ phụ thuộc vào xác suất phát sinh khoản lỗ đã ước tính là bao nhiêu, ví dụ: 60% hay 90%. Nếu các kết quả ước tính đều tương đương nhau và liên tục trong một giới hạn nhất định và mỗi điểm ở trong giới hạn đó đều có khả năng xảy ra như nhau thì sẽ chọn điểm ở giữa trong giới hạn đó.

#### *Ví dụ*

*Một doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm giấy bảo hành sửa chữa các hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong vòng sáu tháng sau khi mua. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc nhỏ, thì tổng chi phí sửa chữa là 1 triệu đồng. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc lớn, thì tổng chi phí sửa chữa là 4 triệu đồng. Kinh nghiệm cho thấy trong năm tới, 75% hàng hóa bán ra không bị hỏng hóc, 20% hàng hóa bán ra sẽ hỏng hóc nhỏ và 5% hàng hóa bán ra sẽ có hỏng hóc lớn. Theo quy định tại đoạn 20, doanh nghiệp phải đánh giá xác suất xảy ra cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ các nghĩa vụ bảo hành.*

*Giá trị ước tính chi phí sửa chữa trong trường hợp trên sẽ là:  $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ triệu}) + (5\% \times 4 \text{ triệu}) = 0,4 \text{ triệu đồng}$ .*

36. Khi đánh giá từng nghĩa vụ một cách riêng rẽ, mỗi kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất sẽ là giá trị nợ phải trả ước tính hợp lý nhất. Tuy nhiên, thậm chí trong trường hợp như thế, doanh nghiệp cũng cần phải xét đến các kết quả khác nữa. Khi các kết quả khác hoặc là hầu hết lớn hơn hoặc là hầu hết nhỏ hơn kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất, thì giá trị ước tính đáng tin cậy nhất sẽ là giá trị cao hơn hoặc thấp hơn đó. Ví dụ, doanh nghiệp buộc phải sửa chữa một hỏng hóc nghiêm trọng trong một thiết bị lớn đã bán cho khách hàng, và kết quả có khả năng xảy ra nhất là sẽ tốn 1 triệu đồng để sửa chữa thành công lần đầu, nhưng nếu có khả năng phải sửa chữa các lần tiếp theo thì phải đưa ra một khoản dự phòng có giá trị lớn hơn.

37. Khoản dự phòng phải được ghi nhận trước thuế, vì các ảnh hưởng về thuế của khoản dự phòng và những thay đổi trong các kết quả đó đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

#### *Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn*

38. Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn tồn tại xung quanh các sự kiện và các trường hợp phải được xem xét khi xác định giá trị ước tính hợp lý nhất cho một khoản dự phòng.

39. Rủi ro thể hiện sự giảm sút kết quả. Việc điều chỉnh rủi ro có thể làm tăng giá trị các khoản nợ đã được ghi nhận. Doanh nghiệp cần phải thận trọng khi đưa ra những đánh giá trong các điều kiện không chắc chắn để không làm sai lệch tăng thu nhập hay tài sản và cũng không làm sai lệch giảm chi phí và các khoản nợ. Tuy nhiên, tình trạng không chắc chắn không có nghĩa là tạo ra các khoản dự phòng quá mức hoặc khai khống các khoản nợ một cách cố ý. Ví dụ: Nếu các khoản chi phí dự tính cho một rủi ro nào đó được ước tính trên cơ sở thận trọng, thì không nên chủ quan xem kết quả đó là có khả năng xảy ra hơn các trường hợp thực tế khác. Doanh nghiệp cần phải chú ý để tránh các bước đánh giá trùng lặp đối với rủi ro và sự không chắc chắn dẫn đến làm tăng các khoản dự phòng.

40. Việc thuyết minh yếu tố không chắc chắn đối với giá trị của các khoản chi trả được quy định tại đoạn 80 (b).

#### *Giá trị hiện tại*

41. Nếu ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu, thì giá trị của một khoản dự phòng cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ.

42. Phụ thuộc vào giá trị thời gian của tiền, các khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh ngay sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có giá trị thực cao hơn các khoản dự phòng có cùng giá trị liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh muộn hơn. Do đó các khoản dự phòng đều phải được chiết khấu khi giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu.

43. Tỷ lệ chiết khấu phải là tỷ lệ trước thuế và phản ánh rõ những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai.

#### *Các sự kiện xảy ra trong tương lai*

44. Những sự kiện xảy ra trong tương lai có thể ảnh hưởng đến giá trị đã ước tính để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải được phản ánh vào giá trị của khoản dự phòng khi có đủ dấu hiệu cho thấy các sự kiện đó sẽ xảy ra.

45. Những sự kiện dự tính sẽ xảy ra trong tương lai có thể rất quan trọng khi đánh giá các khoản dự phòng. Ví dụ, doanh nghiệp có thể cho rằng chi phí thanh lý tài sản vào cuối thời gian sử dụng của tài sản sẽ giảm do những thay đổi về công nghệ trong tương lai. Giá trị được ghi nhận đã phản ánh cách ước tính hợp lý của các nhà nghiên cứu có trình độ kỹ thuật và khách quan có tính đến các bằng chứng về công nghệ tại thời điểm thanh lý. Do vậy, việc giảm giá trị dự phòng bằng một khoản tương đương với chi phí tiết kiệm được là hợp lý khi các khoản chi phí này được cắt giảm do kinh nghiệm đã thu được khi áp dụng công nghệ hiện có của hoạt động thanh lý có nhiều phức tạp hoặc có qui mô lớn hơn so với hoạt động đã tiến hành trước đây. Tuy nhiên, doanh nghiệp khó có thể đoán trước được sự phát triển của kỹ thuật công nghệ mới áp dụng cho việc thanh lý tài sản, trừ khi có đầy đủ bằng chứng khách quan.

46. Khi đánh giá nghĩa vụ nợ phải xét đến ảnh hưởng có thể xảy ra của các quy định mới nếu có đủ bằng chứng khách quan cho thấy quy định này chắc chắn được thông qua. Do có nhiều trường hợp phát sinh nên không thể xác định được từng sự kiện riêng biệt để đưa ra đầy đủ bằng chứng khách quan cho mọi trường hợp. Bằng chứng được yêu cầu gồm cả quy định cần phải áp dụng và xem xét quy định này có thông qua chắc chắn và được đem ra áp dụng vào thời điểm thích hợp hay không. Trong một số trường hợp sẽ không đưa ra được bằng chứng khách quan, đầy đủ cho đến khi quy định mới được thông qua.

#### *Thanh lý tài sản dự tính*

47. Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự tính không được xét đến khi xác định giá trị của khoản dự phòng.

48. Không được tính các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản khi xác định giá trị khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý dự tính gắn liền với sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng đó. Thay vào đó, doanh nghiệp phải ghi nhận các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản đã dự tính tại thời điểm quy định trong các Chuẩn mực kế toán liên quan.

#### *Các khoản bồi hoàn*

49. Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng.

50. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận.

51. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ ba để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các điều khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ ba có thể thanh toán trực tiếp hoặc hoàn trả lại các khoản doanh nghiệp đã thanh toán.

52. Hầu hết các trường hợp, doanh nghiệp đều phải chịu và phải thanh toán toàn bộ các nghĩa vụ nợ nếu bên thứ ba không có khả năng bồi hoàn do bất kỳ nguyên nhân nào. Trường hợp này, phải ghi nhận khoản dự phòng cho toàn bộ giá trị của khoản nợ, và phải ghi nhận khoản bồi hoàn đã dự tính là tài sản khi chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó nếu doanh nghiệp thanh toán khoản nợ.

53. Có trường hợp, doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí chưa rõ ràng nếu bên thứ ba không thực hiện thanh toán. Trường hợp doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí thì các khoản chi phí này không được đưa vào khoản dự phòng.

54. Theo quy định trong đoạn 25, một khoản nợ khi doanh nghiệp phải chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng sẽ được ghi nhận là nợ tiềm tàng trong phạm vi dự tính nghĩa vụ sẽ được bên thứ ba thanh toán.

#### *Thay đổi các khoản dự phòng*

55. Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập.

56. Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay.

#### *Sử dụng các khoản dự phòng*

57. Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu.

58. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng đó. Việc sử dụng khoản dự phòng cho các chi phí không liên quan đến khoản dự phòng đó hoặc cho các chi phí liên quan đến khoản dự phòng được lập cho mục đích khác có thể không thể hiện ảnh hưởng của hai sự kiện khác nhau.

Áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

#### *Các khoản lỗ hoạt động trong tương lai*

59. Doanh nghiệp không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai.

60. Khoản lỗ hoạt động trong tương lai là khoản không thoả mãn định nghĩa về một khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 07 và điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng ở đoạn 11.

61. Mỗi ước tính về khoản lỗ hoạt động xảy ra trong tương lai đều là dấu hiệu về sự tổn thất của một số tài sản dùng trong kinh doanh. Doanh nghiệp phải tiến hành kiểm tra việc tổn thất đối với những tài sản này.

#### *Các hợp đồng có rủi ro lớn*

62. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng.

63. Nhiều hợp đồng (Ví dụ: Đơn mua hàng thường xuyên) có thể bị huỷ bỏ mà không phải thanh toán bồi thường, tức là không phát sinh nghĩa vụ nợ. Các hợp đồng có qui định rõ quyền và nghĩa vụ đối với từng bên tham gia ký kết hợp đồng thì khi phát sinh sự kiện rủi ro, hợp đồng đó sẽ thuộc phạm vi chi phối của chuẩn mực này và khoản nợ phải trả phát sinh được ghi nhận. Những hợp đồng thông thường mà không có rủi ro lớn thì không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này.

64. Chuẩn mực này qui định hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng mà trong đó, chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo điều khoản của hợp đồng phản ánh chi phí thấp nhất nếu từ bỏ hợp đồng. Mức chi phí đó sẽ thấp hơn mức chi phí để thực hiện hợp đồng, kể cả các khoản bồi thường hoặc đền bù phát sinh do việc không thực hiện được hợp đồng.

65. Trước khi lập một khoản dự phòng riêng biệt cho một hợp đồng có rủi ro lớn, doanh nghiệp phải ghi nhận bất kỳ sự giảm sút giá trị nào của tài sản có liên quan đến hợp đồng đó.

#### *Tái cơ cấu doanh nghiệp*

66. Ví dụ về những sự kiện nằm trong định nghĩa về "tái cơ cấu doanh nghiệp":

a) Bán hoặc chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm;

b) Đóng cửa cơ sở kinh doanh ở một địa phương, một quốc gia khác hoặc chuyển đổi hoạt động kinh doanh từ địa phương này, quốc gia này sang một địa phương hoặc một quốc gia khác;

c) Thay đổi cơ cấu bộ máy quản lý, ví dụ loại bỏ một cấp quản lý;

d) Hoạt động tái cơ cấu cơ bản sẽ gây ra tác động lớn đến bản chất và mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

67. Khoản dự phòng cho chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi các điều kiện chung đối với khoản dự phòng như quy định trong đoạn 11 được thoả mãn. Các đoạn 69 - 78 chỉ rõ làm thế nào để áp dụng các điều kiện chung cho hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp.

68. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi:

a) Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thoả mãn ít nhất 5 nội dung sau:

(i) Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;

(ii) Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

(iii) Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường

khi họ buộc phải thôi việc;

(iv) Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

(v) Khi kế hoạch được thực hiện.

b) Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

69. Bằng chứng cho thấy doanh nghiệp đã tiến hành kế hoạch tái cơ cấu. Ví dụ: Tháo dỡ nhà xưởng, bán tài sản hoặc thông báo công khai về những vấn đề quan trọng của kế hoạch. Thông báo công khai về một kế hoạch tái cơ cấu cụ thể sẽ dẫn đến một nghĩa vụ nợ pháp lý khi kế hoạch đó được thực hiện theo dự tính và đầy đủ chi tiết (tức là phải chỉ rõ những vấn đề quan trọng của kế hoạch) từ

đó đưa ra dự tính chắc chắn về những chủ thể có liên quan như khách hàng, các nhà cung cấp, các nhân viên (hoặc những người đại diện cho họ) để doanh nghiệp có thể tiến hành tái cơ cấu.

70. Để kế hoạch có đủ chi tiết liên quan đến nghĩa vụ nợ khi thông báo đến những đối tượng bị ảnh hưởng, thì phải lập và thực hiện kế hoạch càng sớm càng tốt, phải hoàn tất kế hoạch trong khoảng thời gian dự tính. Nếu doanh nghiệp dự tính vẫn còn một khoảng thời gian dài trước khi tiến hành tái cơ cấu hoặc quá trình tái cơ cấu phải mất một thời gian dài bất hợp lý, thì không thể chắc chắn là kế hoạch sẽ được thực hiện đúng thời gian cho phép.

71. Nếu quyết định tái cơ cấu của Ban Giám đốc đưa ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì không dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày đó, trừ khi trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm doanh nghiệp đã:

a) Bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu; hoặc

b) Thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch tái cơ cấu cho những đối tượng bị ảnh hưởng theo một cách cụ thể, đầy đủ để họ có được dự tính chắc chắn về việc doanh nghiệp sẽ tiến hành tái cơ cấu.

Nếu doanh nghiệp bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu, hoặc thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch đó tới những đối tượng bị ảnh hưởng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì việc trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 23 "Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm". Nếu việc tái cơ cấu là trọng yếu mà không được trình bày trong báo cáo tài chính thì có thể ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

72. Nghĩa vụ nợ liên đới không chỉ được tạo ra từ quyết định của Ban Giám đốc. Nghĩa vụ nợ liên đới có thể là kết quả của các sự kiện đã xảy ra: Ví dụ, thỏa thuận với đại diện của người làm công về các khoản thanh toán khi họ thôi việc, hoặc thỏa thuận với người mua khi nhượng bán một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp. Một khi đã đạt được sự chấp thuận có thể đã được kết luận chỉ chờ chấp thuận của Hội đồng quản trị và được thông báo đến chủ thể đối tác thì lúc đó doanh nghiệp có nghĩa vụ thực hiện tái cơ cấu nếu thỏa mãn các điều kiện quy định tại đoạn 68.

73. Không có nghĩa vụ nợ phát sinh cho tới khi doanh nghiệp ký cam kết nhượng bán, tức là khi doanh nghiệp có hợp đồng nhượng bán hiện tại.

74. Khi doanh nghiệp quyết định nhượng bán một bộ phận kinh doanh và thông báo công khai quyết định đó, thì vẫn chưa được coi là cam kết cho đến khi xác định được người mua và hợp đồng nhượng bán được ký kết. Từ khi quyết định đến khi ký kết hợp đồng nhượng bán ràng buộc, doanh nghiệp vẫn có thể thực hiện các hoạt động khác nếu không tìm được người mua với điều khoản phù hợp. Khi công việc nhượng bán một bộ phận kinh doanh chỉ là một phần của việc tái cơ cấu, thì tài sản hoạt động phải được xem xét lại xem có tổn thất không và nghĩa vụ nợ liên đới có thể phát sinh từ các phần khác của việc tái cơ cấu trước khi một hợp đồng hiện tại được ký kết.

75. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thỏa mãn cả hai điều kiện:

a) Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và

b) Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

76. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

a) Đào tạo lại hoặc chuyển nhân viên hiện có;

b) Tiếp thị; hoặc

c) Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

Những chi phí này liên quan đến hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp và không phải là các khoản nợ phải trả cho việc tái cơ cấu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các chi phí này phải được ghi nhận theo nguyên tắc ghi nhận các chi phí không liên quan tới việc tái cơ cấu.

77. Những khoản lỗ từ hoạt động kinh doanh trong tương lai có thể xác định được tính đến ngày tái cơ cấu thì không được bao gồm trong khoản dự phòng, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn như đã quy định trong đoạn 07.

78. Lãi dự tính thu được từ hoạt động thanh lý tài sản, ngay cả khi việc thanh lý tài sản được xem như một phần của hoạt động tái cơ cấu, không được xét đến khi xác định mức dự phòng cho việc tái cơ cấu, như đã quy định trong đoạn 47.

#### *Trình bày báo cáo tài chính*

79. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính từng loại dự phòng theo các khoản mục:

a) Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;

b) Số dự phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;

c) Số dự phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu;

d) Số dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm (hoàn nhập) trong kỳ; và

e) Số dự phòng tăng trong kỳ do giá trị hiện tại của khoản dự phòng tăng lên theo thời gian và do ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu dòng tiền.

*Doanh nghiệp không phải trình bày thông tin so sánh về các khoản dự phòng.*

80. Đối với mỗi loại dự phòng có giá trị trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Tóm tắt bản chất của nghĩa vụ nợ và thời gian chi trả dự tính;

b) Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả. Khi cần đưa ra thông tin đầy đủ thì doanh nghiệp phải trình bày những giả định chính liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai, như đã quy định trong đoạn 44; và

c) Giá trị của khoản bồi hoàn dự tính nhận được nếu giá trị của tài sản đã được ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.

81. Trừ khi khó xảy ra khả năng phải chi trả, doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt bản chất của khoản nợ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cùng với các thông tin sau:

a) Ước tính về ảnh hưởng tài chính của khoản nợ tiềm tàng này theo quy định ở các đoạn 32 - 48;

b) Dấu hiệu không chắc chắn liên quan đến giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả có thể xảy ra; và

c) Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn.

82. Khi xác định các khoản dự phòng hoặc các khoản nợ tiềm tàng có thể tập hợp thành một loại để trình bày báo cáo tài chính thì cần phải cân nhắc xem liệu bản chất của các khoản mục đó có tương đồng với nhau đủ để trình bày chung trong một khoản mục trên báo cáo mà vẫn thoả mãn quy định ở các đoạn 80 (a), (b) và 81 (a), (b). Ví dụ, hoàn toàn có thể nhóm chung các khoản dự phòng liên quan đến việc bảo hành các sản phẩm khác nhau, nhưng lại không thể nhóm chung dự phòng bảo hành thông thường và các khoản phải trả liên quan đến vụ kiện.

83. Khi một khoản dự phòng và một khoản nợ tiềm tàng phát sinh từ cùng một tình huống thì doanh nghiệp phải trình bày theo quy định ở đoạn 79 - 81 đồng thời chỉ rõ mối liên hệ giữa khoản dự phòng và nợ tiềm tàng đó.

84. Khi có thể thu được một số lợi ích kinh tế thì doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt về bản chất của các tài sản tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, và khi có thể, trình bày ước tính về ảnh hưởng tài chính của chúng theo các nguyên tắc đã quy định tại đoạn 32 - 48 đối với các khoản dự phòng.

85. Việc trình bày các tài sản tiềm tàng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải tránh đưa ra các dấu hiệu sai lệch về khả năng có thể xảy ra khoản thu nhập phát sinh.

86. Nếu không thể trình bày được thông tin nào quy định trong đoạn 81 và 84, doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

87. Trong một số trường hợp, việc trình bày một số hay toàn bộ các thông tin như quy định trong các đoạn 79 - 84 có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong việc tranh chấp với các chủ thể khác liên quan đến nội dung của khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thì doanh nghiệp phải trình bày bản chất chung của vấn đề đang tranh chấp và lý do không trình bày những thông tin này./.

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

### **CHUẨN MỤC SỐ 19 HỢP ĐỒNG BẢO HIỂM**

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

### **QUY ĐỊNH CHUNG**

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp đánh giá và ghi nhận các yếu tố của hợp đồng bảo hiểm trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm, gồm:

a) Phương pháp kế toán hợp đồng bảo hiểm trong các doanh nghiệp bảo hiểm;

b) Trình bày và giải thích số liệu trong các báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm phát sinh từ hợp đồng bảo hiểm.

02. Chuẩn mực này áp dụng đối với:

a) Kế toán hợp đồng bảo hiểm (bao gồm cả hợp đồng nhận tái và nhượng tái bảo hiểm);

b) Các công cụ tài chính với đặc điểm là có phần không đảm bảo gắn liền với Hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm phát hành.

03. Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các hoạt động khác của doanh nghiệp bảo hiểm, như: Kế toán tài sản tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm sở hữu và kế toán các công cụ nợ tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm phát hành nhưng không gắn liền với hợp đồng bảo hiểm.

04. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

a) Giấy bảo hành sản phẩm, hàng hoá;

b) Tài sản và các khoản nợ phải trả cho người lao động;

c) Các quyền và nghĩa vụ mang tính hợp đồng liên quan đến việc sử dụng hoặc quyền được sử dụng trong tương lai một khoản phi tài chính (Ví dụ: Phí đăng ký, phí bản quyền, tiền chi trả hợp đồng phát sinh đột xuất và các khoản tương tự khác), cũng như đảm bảo giá trị còn lại của bên thuê trong một hợp đồng thuê tài chính (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 – "Thuê tài sản"; Chuẩn mực kế toán số 14 – "Doanh thu và thu nhập khác" và Chuẩn mực kế toán số 04 – "TSCĐ vô hình");

d) Các cam kết bảo lãnh tài chính do doanh nghiệp cam kết thực hiện hoặc giữ lại để chuyển giao cho một bên khác về tài sản tài chính hoặc công cụ nợ tài chính thuộc phạm vi điều chỉnh của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" (Các cam kết tài chính có thể được thể hiện dưới các hình thức như: Các bảo đảm tài chính, thư tín dụng);

e) Các khoản phải thu hay phải trả tiềm tàng trong hoạt động hợp nhất kinh doanh (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh);

f) Các hợp đồng bảo hiểm gốc mà doanh nghiệp bảo hiểm là bên mua bảo hiểm.

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

**Doanh nghiệp bảo hiểm:** Là bên tham gia vào một hợp đồng bảo hiểm, có nghĩa vụ phải trả tiền bồi thường cho chủ hợp đồng theo quy định của hợp đồng trong trường hợp có sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

**Hợp đồng bảo hiểm:** Là một hợp đồng mà doanh nghiệp bảo hiểm thoả thuận một khoản tiền (gọi là phí bảo hiểm) và chấp nhận rủi ro bảo hiểm trọng yếu từ khách hàng (chủ hợp đồng) bằng các thoả thuận bồi thường cho chủ hợp đồng nếu có sự kiện xảy ra trong tương lai gây tổn thất tới chủ hợp đồng.

**Hợp đồng bảo hiểm gốc:** Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm ký trực tiếp với tổ chức, cá nhân mua bảo hiểm mà không phải là hợp đồng tái bảo hiểm.

**Chủ hợp đồng:** Là bên có quyền được nhận khoản bồi thường theo quy định tại hợp đồng bảo hiểm trong trường hợp một sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

**Hợp đồng tái bảo hiểm:** Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm phát hành để bồi thường cho doanh nghiệp nhượng tái đối với những tổn thất của một hay nhiều hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhượng tái phát hành.

**Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm:** Là doanh nghiệp bảo hiểm gốc chuyển giao rủi ro bằng hình thức tái bảo hiểm.

**Rủi ro bảo hiểm:** Là những rủi ro ngoài rủi ro tài chính được chuyển từ chủ hợp đồng bảo hiểm sang doanh nghiệp bảo hiểm.

**Khoản nợ bảo hiểm:** Là các nghĩa vụ thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

**Tài sản bảo hiểm:** Là giá trị quyền thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

**Khoản đặt cọc:** Là một phần của hợp đồng nhưng không được hạch toán là công cụ phái sinh theo quy định của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" và sẽ thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" nếu nó là một công cụ riêng biệt.

**Các nhân tố được đảm bảo:** Là nghĩa vụ phải trả các lợi ích được đảm bảo, đã ghi trong nội dung hợp đồng.

**Các lợi ích được đảm bảo:** Là các khoản thanh toán hoặc các lợi ích khác mà chủ hợp đồng hay nhà đầu tư được hưởng một cách vô điều kiện mà theo hợp đồng không nằm trong quyền quyết định của doanh nghiệp bảo hiểm.

**Tài sản tái bảo hiểm:** Là quyền thuần theo hợp đồng của nhà nhượng tái trong hợp đồng tái bảo hiểm.

**Phần không đảm bảo:** Là một quyền dựa trên hợp đồng để nhận một số các lợi ích như một phần bổ sung cho các lợi ích được đảm bảo:

a) Các lợi ích này phải là một phần đáng kể của toàn bộ lợi ích thoả thuận trong hợp đồng;

b) Giá trị và thời điểm nhận được các lợi ích này theo hợp đồng tùy thuộc vào ý muốn của bên phát hành; và

c) Các lợi ích theo hợp đồng này dựa trên:

(i) Mức độ hiệu quả của một nhóm các hợp đồng cụ thể hoặc của một loại hợp đồng cụ thể;

(ii) Lãi từ những khoản đầu tư đã hoặc chưa thực hiện từ một nhóm tài sản cụ thể do bên phát hành sở hữu; hoặc

(iii) Lợi nhuận hay số thua lỗ của một công ty, một quỹ hay bất kỳ một đơn vị nào khác phát hành hợp đồng.

**Công khai:** Là việc hạch toán và có thể cung cấp thông tin về các bộ phận của một hợp đồng nếu chúng là những hợp đồng riêng rẽ.

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

**Rủi ro tài chính:** Là rủi ro xảy ra khi có sự thay đổi trong tương lai của một hay các yếu tố như: Lãi suất, giá của công cụ tài chính, giá hàng hoá, tỷ giá hối đoái, chỉ số giá cả, tỷ suất tín dụng, chỉ số tín dụng hoặc các biến số khác, kể cả các biến số phi tài chính mà các biến số này không được quy định cụ thể trong hợp đồng.

**Công cụ tài chính:** Là một hợp đồng trong đó một doanh nghiệp trong hợp đồng tạo ra một tài sản tài chính, đồng thời một doanh nghiệp khác trong hợp đồng lại tạo ra một khoản nợ tài chính hay một công cụ vốn tự có.

**Công cụ phái sinh:** Là công cụ tài chính mà giá trị của nó thay đổi do có sự thay đổi của một đối tượng cơ sở, đối tượng này không đòi hỏi hay chỉ đòi hỏi một khoản đầu tư ròng ban đầu rất nhỏ so với các hợp đồng khác, và sẽ được thanh toán vào một thời điểm trong tương lai.

**Các sự kiện được bảo hiểm:** Là những sự kiện có thể xảy ra rủi ro trong tương lai được ghi trong hợp đồng bảo hiểm.

**Kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ:** Là việc đánh giá nhằm xác định xem giá trị ghi sổ của một khoản nợ bảo hiểm có cần phải được tăng lên hay không (hoặc giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác chờ phân bổ hoặc những tài sản vô hình có liên quan có cần phải được giảm đi hay không) dựa trên việc xem xét các dòng tiền trong tương lai.

## NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Công cụ phái sinh

06. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định các doanh nghiệp phải tách và xác định công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc theo giá trị hợp lý, và ghi nhận những khoản chênh lệch do thay đổi giá trị hợp lý vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho các công cụ phái sinh gắn liền với một hợp đồng bảo hiểm cụ thể, trừ khi chính công cụ phái sinh này là một hợp đồng bảo hiểm.

07. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định trường hợp ngoại lệ là: Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải tách công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc và xác định giá trị hợp lý của giá hoàn lại khi bên mua bảo hiểm chấm dứt hợp đồng bảo hiểm (đây là khoản cố định hoặc là khoản cố định gộp với một khoản lãi nào đó), thậm chí giá trị hiện tại của khoản nợ bảo hiểm khác với giá trị ghi sổ của nó. Tuy nhiên, chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho quyền chọn và chấm dứt hợp đồng bảo hiểm nếu nhận giá trị hoàn lại gắn liền trong hợp đồng bảo hiểm và giá trị hoàn lại này dao động theo sự thay đổi của biến số tài chính (Ví dụ: Chỉ số chứng khoán, giá cả hàng hoá hay chỉ số giá cả), hoặc do sự thay đổi của biến số phi tài chính mà không phải do bất kỳ một bên nào trong hợp đồng. Quy định này cũng áp dụng đối với khả năng thực hiện quyền chọn hoặc quyền chấm dứt hợp đồng do sự thay đổi của các biến số trên (Ví dụ: Quyền chọn bán có thể thực hiện được nếu có một chỉ số chứng khoán đạt được một mức độ cụ thể nào đó).

08. Đoạn 07 có thể áp dụng đối với quyền chấm dứt một công cụ tài chính có đặc điểm không đảm bảo.

Công khai khoản tiền đặt cọc

09. Một số hợp đồng bảo hiểm bao gồm cả phần bảo hiểm và phần đặt cọc, doanh nghiệp bảo hiểm được quyền lựa chọn công khai hay không công khai khoản tiền đặt cọc theo quy định sau:

a) Khoản tiền đặt cọc phải công khai nếu thoả mãn cả hai điều kiện sau:

(i) Doanh nghiệp bảo hiểm có thể xác định riêng rẽ được khoản tiền đặt cọc bao gồm bất kỳ quyền chấm dứt nào đi kèm và không xét đến phần bảo hiểm;

(ii) Chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc này như ví dụ tại đoạn 10.

b) Không bắt buộc phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i) nhưng chính sách kế toán đòi hỏi doanh nghiệp



bảo hiểm phải ghi nhận tất cả các quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc, không tính đến cơ sở được sử dụng để tính toán những quyền và nghĩa vụ đó.

c) Không phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm không thể xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i).

10. Ví dụ trường hợp các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc:

Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm nhận khoản tiền đặt cọc để thanh toán tổn thất trong tương lai từ các doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm nhưng theo hợp đồng thì doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm phải có trách nhiệm hoàn trả khoản tiền đặt cọc này trong những năm tới. Nếu chính sách kế toán của doanh nghiệp nhượng tái cho phép họ ghi nhận khoản đặt cọc này là thu nhập, mà không ghi nhận là khoản phải trả thì bắt buộc phải công khai.

11. Để đáp ứng yêu cầu công khai báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng:

a) Chuẩn mực này đối với phần bảo hiểm;

b) Chuẩn mực "Công cụ tài chính" đối với khoản tiền đặt cọc.

Đánh giá và ghi nhận

Áp dụng chính sách kế toán

12. Doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng các chính sách kế toán:

a) Không được trích lập và ghi nhận khoản dự phòng để bồi thường trong tương lai, nếu các yêu cầu đòi bồi thường phát sinh từ các hợp đồng này không tồn tại tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính (Ví dụ: Dự phòng dao động lớn hay dự phòng đảm bảo cân đối);

b) Phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 13-17.

c) Xoá bỏ một khoản nợ bảo hiểm (hoặc một phần của khoản nợ bảo hiểm) ra khỏi Bảng cân đối kế toán khi nó đã được thanh toán, được huỷ bỏ hay hết hạn.

d) Doanh nghiệp bảo hiểm không được bù trừ:

(i) Các tài sản tái bảo hiểm với các khoản nợ bảo hiểm liên quan; hoặc

(ii) Thu nhập hay chi phí của những hợp đồng tái bảo hiểm với các chi phí hay thu nhập của các hợp đồng bảo hiểm liên quan;

đ) Cần phải xem xét, đánh giá mức độ giảm giá của các tài sản tái bảo hiểm như quy định tại đoạn 18.

Kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm

13. Tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải đánh giá việc ghi nhận các khoản nợ bảo hiểm đã đầy đủ hay chưa, bằng cách ước tính giá trị hiện tại của các luồng tiền phát sinh trong tương lai theo quy định trong hợp đồng bảo hiểm. Nếu đánh giá đó cho thấy giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm (sau khi trừ đi những chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan như quy định trong đoạn 27 và 28) là không đủ so với các luồng tiền ước tính trong tương lai, thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

14. Doanh nghiệp bảo hiểm phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu dưới đây hay không:

a) Kiểm tra, xem xét các ước tính hiện tại của tất cả các luồng tiền theo hợp đồng và các luồng tiền có liên quan (các chi phí giải quyết khiếu nại) cũng như các luồng tiền phát sinh từ những quyền lựa chọn và đảm bảo đi kèm.

b) Nếu qua kiểm tra cho thấy việc tính toán các khoản nợ là không đầy đủ thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được hạch toán vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Khi lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nộp cho cơ quan quản lý bảo hiểm (Bộ Tài chính), các doanh nghiệp bảo hiểm phải tuân theo quy định của các cơ chế tài chính đối với chi phí khai thác.

15. Trường hợp chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không quy định phải kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu trong đoạn 14 hay không, doanh nghiệp bảo hiểm phải:

a) Xác định khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản nợ bảo hiểm tương ứng với giá trị ghi sổ của:

(i) Những chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ; và

(ii) Bất kì một tài sản vô hình nào có liên quan như các tài sản có được từ hợp nhất doanh nghiệp hay chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm như quy định tại đoạn 27 và 28. Tuy nhiên, các tài sản tái bảo

hiểm liên quan không được xem xét vì chúng đã được hạch toán một cách riêng rẽ như quy định tại đoạn 18.

b) Xác định xem số liệu được nêu trong đoạn (a) có thấp hơn giá trị ghi sổ của nó hay không, nếu các khoản nợ bảo hiểm tương ứng thuộc phạm vi của Chuẩn mực kế toán "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng". Trường hợp phát sinh chênh lệch nhỏ hơn, doanh nghiệp bảo hiểm sẽ phải ghi nhận toàn bộ khoản chênh lệch đó vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và ghi giảm giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác hợp đồng chờ phân bổ hoặc các tài sản vô hình có liên quan hoặc ghi tăng giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm tương ứng.

16. Nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm thoả mãn được những yêu cầu tối thiểu quy định tại đoạn 14 thì việc kiểm tra sẽ được áp dụng ở mức độ tổng thể. Ngược lại nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm không thoả mãn những yêu cầu tối thiểu, thì cách tính trong đoạn 15 được sử dụng ở mức độ của từng nhóm hợp đồng có mức độ rủi ro tương tự và coi như một nhóm danh mục đơn lẻ.

17. Số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(b) (Ví dụ: Kết quả của việc áp dụng Chuẩn mực "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng") sẽ phản ánh tỷ suất lợi nhuận đầu tư trong tương lai như quy định tại đoạn 24 - 26 khi số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(a) cũng phản ánh những tỷ suất lợi nhuận đó.

Sự giảm giá trị của các tài sản tái bảo hiểm

18. Nếu như các tài sản tái bảo hiểm của doanh nghiệp nhượng tái bị giảm giá trị thì có thể giảm giá trị ghi sổ một cách thích hợp và ghi nhận sự giảm giá trị trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Một tài sản tái bảo hiểm bị giảm giá trị khi:

a) Có bằng chứng chắc chắn là kết quả của một sự kiện phát sinh sau khi ghi nhận tài sản tái bảo hiểm, theo đó doanh nghiệp nhượng tái có thể không thu hồi được toàn bộ số phải thu theo điều khoản của hợp đồng tái bảo hiểm;

b) Có thể đo lường được một cách đáng tin cậy những ảnh hưởng của sự kiện đó đối với số phải thu của doanh nghiệp nhượng tái từ doanh nghiệp nhận tái.

Những thay đổi trong chính sách kế toán

19. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể thay đổi các chính sách kế toán đối với hợp đồng bảo hiểm khi và chỉ khi những thay đổi này làm cho các báo cáo tài chính trở nên thích hợp hơn đối với yêu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo mà không làm giảm độ tin cậy hoặc tăng độ tin cậy mà không giảm tính thích hợp đối với những yêu cầu này. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể đánh giá mức độ tin cậy và thích hợp dựa trên những tiêu chuẩn trong Chuẩn mực kế toán số 29 – "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".

20. Để lý giải cho việc thay đổi chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm, Doanh nghiệp bảo hiểm phải chứng minh được những thay đổi này sẽ làm cho các báo cáo tài chính phù hợp hơn với các quy định trong Chuẩn mực số 29, nhưng những thay đổi này không nhất thiết phải hoàn toàn tuân theo những quy định đó, cụ thể các nội dung sau:

a) Lãi suất thị trường hiện hành (đoạn 21);

b) Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành (đoạn 22);

c) Thận trọng (đoạn 23);

d) Tỷ suất đầu tư trong tương lai (đoạn 24 - 26).

Lãi suất thị trường hiện hành

21. Doanh nghiệp bảo hiểm được phép, nhưng không bắt buộc phải thay đổi các chính sách kế toán để tính lại các khoản nợ bảo hiểm theo lãi suất thị trường hiện hành và ghi nhận những thay đổi của các khoản nợ đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Tại thời điểm đó, họ cũng có thể áp dụng các chính sách kế toán mà có yêu cầu các ước tính hiện tại và các giả định khác để xác định các khoản nợ bảo hiểm theo công thức đã định sẵn. Không áp dụng các chính sách kế toán này một cách nhất quán cho tất cả các khoản nợ tương tự khác vì Chuẩn mực kế toán số 29 đã có hướng dẫn khác cho các khoản nợ này. Nếu như doanh nghiệp bảo hiểm lựa chọn cách xác định nợ bảo hiểm theo cách này, họ sẽ tiếp tục sử dụng lãi suất thị trường hiện hành (nếu có thể và các ước tính, giả định hiện hành khác - nếu có) một cách nhất quán trong tất cả các kỳ báo cáo và cho tất cả các khoản nợ này cho tới khi chúng được thanh toán.

Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành

22. Nếu sự thay đổi chính sách kế toán không thoả mãn các quy định nêu tại đoạn 19, doanh nghiệp bảo hiểm có thể tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành như

a) Xác định khoản nợ bảo hiểm trên cơ sở không chiết khấu.

b) Xác định các quyền theo hợp đồng đối với các khoản phí quản lý đầu tư trong tương lai với giá trị vượt quá giá trị hợp lý của chúng, như những giá trị này được tính toán bằng cách so sánh với mức phí của các doanh nghiệp cung cấp những dịch vụ tương tự trên thị trường. Hầu như chắc chắn rằng những giá trị hợp lý tại thời điểm ban đầu sẽ bằng với các chi phí gốc, chỉ trừ khi các khoản phí quản lý đầu tư chúng khoán trong tương lai và các chi phí có liên quan không phù hợp với những chi phí tương tự trên thị trường.

c) Sử dụng các chính sách kế toán không đồng nhất cho các hợp đồng bảo hiểm (các chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan) của các công ty con, trừ các trường hợp đã được quy định trong đoạn 21. Nếu các chính sách kế toán này không đồng nhất, doanh nghiệp bảo hiểm phải thay đổi các chính sách này nếu như sự thay đổi đó không làm các chính sách kế toán thay đổi nhiều hơn và vẫn thoả mãn các yêu cầu khác trong chuẩn mực này.

Thận trọng

23. Trường hợp đang áp dụng nguyên tắc kế toán thận trọng, doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm để làm giảm sự thận trọng đó. Tuy nhiên nếu doanh nghiệp bảo hiểm đã và đang áp dụng các chính sách đối với hợp đồng bảo hiểm với một mức độ thận trọng vừa đủ thì không cần thiết phải tăng thêm mức độ thận trọng này.

Tỷ suất đầu tư trong tương lai

24. Doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán cho các hợp đồng bảo hiểm để tính toán lại tỷ suất đầu tư trong tương lai. Tuy nhiên có một giả định là báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm có thể sẽ giảm độ hợp lý và tin cậy nếu như họ sử dụng chính sách kế toán để phản ánh tỷ suất đầu tư trong tương lai nhằm tính toán các hợp đồng bảo hiểm, trừ khi những tỷ suất đó phản ánh khoản phải thanh toán theo hợp đồng.

Ví dụ về các chính sách kế toán phản ánh những tỷ suất đầu tư trong tương lai:

a) Sử dụng tỷ lệ chiết khấu phản ảnh tiền lãi được ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm; hoặc

b) Đưa ra dự kiến mức hoàn vốn trên các tài sản này với một tỷ lệ hoàn vốn ước tính, chiết khấu các khoản hoàn vốn dự kiến đó bằng các tỷ lệ khác nhau và bao gồm cả những kết quả tính toán nợ bảo hiểm.

25. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể khắc phục giả định nêu ở đoạn 24 chỉ khi các sự thay đổi khác trong chính sách kế toán với mức tăng tính hợp lý và độ tin cậy của các báo cáo tài chính lớn hơn mức giảm tính hợp lý và độ tin cậy gây ra bởi tỷ suất đầu tư tương lai.

Ví dụ: Các chính sách kế toán hiện tại của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm bao hàm các giả định quá thận trọng được đặt ra tại thời điểm ban đầu và một tỷ lệ chiết khấu theo qui định mà không cần tham khảo thực trạng thị trường, bỏ qua một số quyền chọn cũng như bảo đảm đi kèm. Trong trường hợp này, doanh nghiệp bảo hiểm có thể làm cho báo cáo tài chính trở lên hợp lý hơn mà không làm giảm độ tin cậy bằng cách chuyển sang một số thay đổi, có sự chú ý hơn cho mục đích đầu tư và được sử dụng một cách rộng rãi hơn, liên quan đến:

a) Các ước tính và giả định hiện hành;

b) Sự điều chỉnh hợp lý (nhưng không quá thận trọng) để phản ánh rủi ro và tính không chắc chắn;

c) Việc xác định phản ánh cả giá trị thực và giá trị thời gian của quyền lựa chọn và đảm bảo đính kèm;

d) Tỷ lệ chiết khấu thị trường hiện hành, thậm chí tỷ lệ chiết khấu đó phản ánh tỷ lệ lãi ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm.

26. Trong một số phương pháp tính toán, tỷ lệ chiết khấu được dùng để xác định giá trị hiện tại của khoản lợi nhuận trong tương lai. Khoản lợi nhuận này được quy về từng giai đoạn khác nhau theo một công thức. Trong những phương pháp đó, có phương pháp tỷ lệ chiết khấu tác động đến việc tính toán các khoản nợ một cách gián tiếp. Cụ thể phương pháp sử dụng tỷ lệ chiết khấu không hợp lý có thể có những tác động nhất định hoặc là không có tác động gì đối với việc tính toán các khoản nợ tại thời điểm ban đầu. Tuy nhiên, trong những phương pháp khác, tỷ lệ chiết khấu xác định việc tính toán các khoản nợ một cách trực tiếp, thì việc sử dụng tỷ lệ chiết khấu dựa trên tài sản có ảnh hưởng đáng kể hơn, nên hầu như doanh nghiệp bảo hiểm sẽ không thể khắc phục được giả định nêu trong đoạn 24.

Các hợp đồng bảo hiểm thu được từ hợp nhất kinh doanh hay chuyển giao có tính mua lại hợp đồng bảo hiểm

27. Theo Chuẩn mực kế toán số 11- "Hợp nhất kinh doanh", trong ngày hợp nhất doanh nghiệp bảo hiểm có thể tính toán giá trị hợp lý các khoản nợ bảo hiểm ước tính và các tài sản bảo hiểm được thu nhận trong hợp nhất kinh doanh. Tuy nhiên, doanh nghiệp bảo hiểm được phép nhưng không bắt buộc sử dụng cách trình bày để tách biệt giá trị hợp lý của các hợp đồng bảo hiểm thu nhận được thành 2 phần:

a) Nợ được xác định giá trị dựa trên cơ sở các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm mà họ phát hành; và

b) Tài sản vô hình đại diện cho sự khác biệt giữa:

i) Giá trị hợp lý của các quyền bảo hiểm trong hợp đồng được thu nhận và các nghĩa vụ bảo hiểm ước tính;

ii) Giá trị khoản nợ nêu tại điểm a.

Sau đó việc tính toán tài sản này sẽ phải nhất quán với tính toán của khoản nợ bảo hiểm có liên quan.

28. Doanh nghiệp bảo hiểm nhận chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm có thể dùng phương thức trình bày chi tiết hơn như đã mô tả trong đoạn 27.

29. Các tài sản vô hình quy định tại đoạn 27, 28 không thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Tồn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình". Tuy nhiên, Chuẩn mực "Tồn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình" được áp dụng cho các khách hàng liên quan đến các hợp đồng tương lai mà các quyền hoặc nghĩa vụ bảo hiểm trong hợp đồng không hiện hữu tại ngày hợp nhất kinh doanh hoặc chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm.

Phần không đảm bảo

Phần không đảm bảo trong hợp đồng bảo hiểm

30. Một số hợp đồng bảo hiểm có phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Đối với các hợp đồng này doanh nghiệp bảo hiểm áp dụng quy định sau:

a) Có thể, nhưng không nhất thiết phải hạch toán riêng phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm không ghi nhận một cách riêng rẽ, thì có thể xác định toàn bộ hợp đồng bảo hiểm như một khoản nợ phải trả. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một cách riêng rẽ, thì có thể xác định phần có đảm bảo như một khoản nợ phải trả.

b) Trường hợp ghi nhận riêng rẽ phần không đảm bảo và phần có đảm bảo, doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, (hoặc là một phần riêng biệt của nguồn vốn chủ sở hữu). Chuẩn mực này không quy định phương pháp xác định phần không đảm bảo là một khoản nợ hay vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp bảo hiểm có thể chia thành phần thuộc khoản nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu và phải áp dụng một cách nhất quán, mà không được xác định phần này như là một phần trung gian ở giữa nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu.

c) Có thể ghi nhận tất cả các khoản phí bảo hiểm nhận được như là doanh thu mà không phải tách riêng bất kỳ phần nào có liên quan đến vốn chủ sở hữu. Kết quả của sự thay đổi phần có đảm bảo và phần không đảm bảo khi được phân loại là khoản nợ phải trả sẽ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Nếu một phần hoặc toàn bộ phần không đảm bảo được phân loại trong vốn chủ sở hữu, thì một phần của lãi hoặc lỗ sẽ được tính cho phần không đảm bảo (cũng giống cách tính lợi ích của cổ đông thiểu số) thì có thể áp dụng việc kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả theo quy định tại các đoạn từ 14 – 17 cho toàn bộ hợp đồng (Bao gồm cả phần có đảm bảo và phần không đảm bảo). Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải xác định giá trị phần có đảm bảo do đã áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính".

b) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một phần hay toàn bộ phần không đảm bảo như một phần riêng biệt của vốn chủ sở hữu thì khoản nợ được ghi nhận cho toàn bộ hợp đồng không được doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận một phần của lãi hoặc lỗ quy cho bất kỳ một phần nào của vốn chủ sở hữu thuộc phần không đảm bảo như một khoản phân phối lãi hoặc lỗ chứ không phải thu nhập hay chi phí (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính").

d) Có thể áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính", nếu trong hợp đồng bảo hiểm có công cụ phái sinh thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Công cụ tài chính".

e) Có thể tiếp tục áp dụng các chính sách kế toán hiện hành cho những hợp đồng đối với những vấn đề không được quy định trong các đoạn 12 – 18 và 30 (a), 30 (d) trừ khi doanh nghiệp bảo hiểm thay đổi các chính sách kế toán theo quy định tại các đoạn 19 – 26.

Phần không đảm bảo trong các công cụ tài chính của hợp đồng bảo hiểm

31. Các quy định trong đoạn 30 cũng được áp dụng cho một công cụ tài chính có phần không đảm bảo, ngoài ra:

a) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại toàn bộ phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, họ nhỏ hơn giá trị của phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính". Giá trị này bao gồm giá trị của quyền chọn có thể thực hiện đối với quyền chấm dứt hợp đồng nhưng không nhất thiết phải bao gồm cả giá trị thời gian nếu như đã miễn trừ quyền chọn không phải đánh giá theo giá trị hợp lý (Theo đoạn 08). Doanh nghiệp bảo hiểm không phải công khai giá trị phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" và cũng không cần phải trình bày khoản này một cách riêng rẽ. Ngoài ra doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải xác định khoản này nếu toàn bộ khoản nợ phải trả đã được ghi nhận rõ ràng.

c) Mặc dù những hợp đồng này là các công cụ tài chính, song doanh nghiệp bảo hiểm có thể hạch toán các khoản thu phí của những hợp đồng này vào doanh thu và ghi nhận phần tăng lên đối với giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả là chi phí.

Trình bày báo cáo tài chính

Giải thích các khoản được ghi nhận

32. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng các thông tin giúp người sử dụng nhận biết và giải thích các số liệu phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm trong báo cáo tài chính.

33. Để tuân thủ quy định tại đoạn 32, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:

a) Các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm và các tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí có liên quan.

b) Tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí được ghi nhận (và các luồng tiền nếu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ lập theo phương pháp trực tiếp) phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm. Trong trường hợp nhượng tái bảo hiểm, doanh nghiệp phải trình bày:

(i) Các khoản lãi hay lỗ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh từ hoạt động nhượng tái bảo hiểm;

(ii) Nếu doanh nghiệp nhượng tái giữ lại và phân bổ dần các khoản lãi hay lỗ phát sinh từ nhượng tái bảo hiểm, thì phải trình bày khoản phân bổ trong kỳ và khoản chờ phân bổ vào đầu và cuối kỳ.

c) Quy trình được sử dụng để xác định những giả định có ảnh hưởng lớn nhất đối với việc đánh giá các khoản được ghi nhận như đã nêu trong đoạn (33/b). Trường hợp có thể, doanh nghiệp bảo hiểm nên trình bày số liệu liên quan đến các giả định này.

d) Ảnh hưởng của những thay đổi trong các giả định được sử dụng để đánh giá các tài sản bảo hiểm và các khoản nợ bảo hiểm, trình bày riêng những ảnh hưởng của từng sự thay đổi mà có ảnh hưởng trọng yếu lên các báo cáo tài chính.

e) Đối chiếu các thay đổi của các khoản nợ bảo hiểm, các tài sản liên quan đến tái bảo hiểm, và các chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ (nếu có).

Giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của các luồng tiền trong tương lai của hợp đồng bảo hiểm

34. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng mọi thông tin để giúp cho người sử dụng hiểu được giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm.

35. Để thực hiện theo quy định tại đoạn 34, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:

a) Các mục tiêu trong việc quản lý rủi ro phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm và các chính sách trong việc làm giảm bớt các rủi ro này;

b) Các điều khoản và điều kiện của hợp đồng có ảnh hưởng trọng yếu đến giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm;

c) Thông tin về rủi ro bảo hiểm (cả trước và sau khi rủi ro được chia sẻ bằng tái bảo hiểm), bao gồm thông tin về:

(i) Tính nhạy cảm của lãi hay lỗ và vốn chủ sở hữu đối với những thay đổi của các biến số có ảnh hưởng trọng yếu lên chúng;

(ii) Sự tập trung của rủi ro bảo hiểm;

(iii) Các khoản chi trả bồi thường thực tế so với những ước tính trước đó (ví dụ Bảng thống kê bồi thường). Việc lập bảng thống kê bồi thường nên bắt đầu từ giai đoạn đầu từ khi phát sinh khoản khiếu nại chính thức đầu tiên mà chưa biết được chắc chắn số tiền và thời gian của các khoản chi trả bảo hiểm. Tuy nhiên, không nhất thiết phải quay ngược thời gian tới hơn 10 năm. Doanh nghiệp bảo hiểm không cần công khai những thông tin về các khoản khiếu nại nếu không chắc chắn về giá trị và thời điểm của các khoản phải trả về bồi thường được giải quyết trong vòng 1 năm.

d) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro tín dụng theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" sẽ yêu cầu trong trường hợp hợp đồng bảo hiểm nằm trong phạm vi của chuẩn mực đó;

e) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro thị trường của các công cụ tài chính phái sinh thuộc hợp đồng bảo hiểm gốc nếu doanh nghiệp bảo hiểm không buộc phải, hay không đánh giá công cụ tài chính theo giá trị hợp lý./.

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

### **CHUẨN MỰC SỐ 30 LÃI TRÊN CỔ PHIẾU**

*(Ban hành và cộng bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

## QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của Chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán trong việc xác định và trình bày lãi trên cổ phiếu nhằm so sánh hiệu quả hoạt động giữa các doanh nghiệp cổ phần trong cùng một kỳ báo cáo và hiệu quả hoạt động của cùng một doanh nghiệp qua các kỳ báo cáo.

02. Chuẩn mực này được áp dụng cho việc tính và công bố lãi trên cổ phiếu tại các doanh nghiệp sau:

- Đang có cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng được giao dịch công khai trên thị trường; và

- Đang trong quá trình phát hành cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng ra công chúng.

03. Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mực này trên báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của mình.

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

*Suy giảm*: Là sự giảm lãi trên cổ phiếu hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

*Suy giảm ngược*: Là sự tăng lãi trên cổ phiếu hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

*Thoả thuận cổ phiếu có điều kiện*: Là thoả thuận về phát hành cổ phiếu phải thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

*Cổ phiếu phổ thông*: Là công cụ vốn mang lại cho người sở hữu quyền lợi tài chính sau tất cả các công cụ vốn khác.

*Cổ phiếu phổ thông tiềm năng*: Là công cụ tài chính hoặc một hợp đồng khác cho phép người sở hữu có được cổ phiếu phổ thông.

*Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện*: Là cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành, thu ít tiền hoặc không thu tiền mặt hoặc dựa trên việc thỏa mãn một số điều kiện nhất định của thoả thuận cổ phiếu có điều kiện.

*Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương*: Là các công cụ tài chính mang lại cho người sở hữu quyền được mua cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

*Quyền chọn bán*: Là hợp đồng cho phép người sở hữu quyền được bán cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

05. Người nắm giữ cổ phiếu phổ thông được hưởng cổ tức trong kỳ sau khi các loại cổ phiếu khác đã được chia cổ tức (Ví dụ: Cổ phiếu ưu đãi cổ tức). Cổ phiếu phổ thông của doanh nghiệp có quyền như nhau trong việc nhận cổ tức.

06. Ví dụ về cổ phiếu phổ thông tiềm năng gồm:

a) Khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn, bao gồm cả cổ phiếu ưu đãi, có thể chuyển đổi sang cổ phiếu phổ thông;

b) Quyền chọn và chứng quyền;

c) Cổ phiếu được phát hành dựa trên việc thỏa mãn một số điều kiện nhất định theo thoả thuận mang tính hợp đồng. Ví dụ: Việc mua doanh nghiệp hoặc các tài sản khác.

## NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định

Lãi cơ bản trên cổ phiếu

07. Doanh nghiệp phải tính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

08. Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (tử số) cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (mẫu số).

09. Lãi cơ bản trên cổ phiếu cung cấp số liệu đánh giá lợi ích từ kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo mà mỗi cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ mang lại.

Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

10. Để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, số phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho công ty mẹ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào vốn chủ sở hữu.

11. Các khoản thu nhập và chi phí phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ đã được ghi nhận trong kỳ báo cáo, bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, cổ tức của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nợ phải trả, được sử dụng để xác định lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

12. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được trừ khỏi lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, gồm:

a) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo; và

b) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo (kể cả trường hợp chưa được thông báo). Giá trị cổ tức ưu đãi trong kỳ không bao gồm cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế liên quan tới các kỳ trước đã được chi trả hay được thông báo trong kỳ báo cáo.

13. Cổ phiếu ưu đãi có mức cổ tức thấp để bù đắp lại việc doanh nghiệp bán cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có chiết khấu, hoặc có mức cổ tức cao để bù đắp cho nhà đầu tư do việc mua cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có phụ trội. Các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành lần đầu cổ phiếu ưu đãi lãi suất tăng dần được phân bổ vào lợi nhuận giữ lại theo phương pháp lãi thực và được coi như cổ tức ưu đãi khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

14. Doanh nghiệp có thể mua lại cổ phiếu ưu đãi từ người sở hữu. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

15. Doanh nghiệp có thể khuyến khích việc chuyển đổi trước thời hạn cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi bằng điều kiện có lợi hơn điều kiện chuyển đổi ban đầu hoặc bằng số tiền thanh toán thêm. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

16. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của các khoản thanh toán được cộng vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

17. Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

18. Việc sử dụng số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ là do giá trị vốn cổ đông thay đổi trong kỳ khi số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành tăng hoặc giảm. Số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ là số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được điều chỉnh theo số cổ phiếu phổ thông được mua lại hoặc được phát hành thêm nhân với hệ số thời gian. Hệ số thời gian là tỷ số giữa số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.

19. Cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày có thể nhận được khoản thanh toán cho cổ phiếu đó (thông thường là ngày phát hành). Ví dụ:

a) Cổ phiếu phổ thông phát hành thu tiền được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ghi nhận được tiền;

b) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông hay cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi cổ tức được chuyển thành cổ phiếu;

c) Cổ phiếu phổ thông được phát hành bằng việc chuyển đổi một công cụ nợ thành cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ nợ đó;

d) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho lãi và gốc của các công cụ tài chính khác được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ tài chính đó;

e) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán khoản nợ phải trả của doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi khoản nợ phải trả này được chuyển thành cổ phiếu;

f) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho việc mua một tài sản phi tiền tệ được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi tài sản đó được ghi nhận; và

g) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi dịch vụ đó được cung cấp.

Thời điểm tính cổ phiếu phổ thông được xác định theo các điều khoản và điều kiện gắn kèm với việc phát hành cổ phiếu, doanh nghiệp phải cân nhắc kỹ lưỡng bản chất của các hợp đồng liên quan tới việc phát hành cổ phiếu.

20. Cổ phiếu phổ thông được phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày mua vì doanh nghiệp mua hợp nhất kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị được mua vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình kể từ ngày mua.

21. Cổ phiếu phổ thông được phát hành khi thực hiện chuyển đổi một công cụ có thể chuyển đổi được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực.

22. Cổ phiếu phát hành có điều kiện được coi như cổ phiếu đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày tất cả các điều kiện cần thiết đã được thoả mãn (khi các sự kiện đã xảy ra). Cổ phiếu có thể được phát hành sau một thời gian xác định không được coi là cổ phiếu phát hành có điều kiện, vì điều kiện về thời gian này chắc chắn sẽ xảy ra.

23. Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành có thể được thu hồi lại có điều kiện không được phản ánh như cổ phiếu đang lưu hành và không được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tới ngày cổ phiếu đó không còn bị ràng buộc bởi điều kiện thu hồi lại.

24. Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

25. Cổ phiếu phổ thông có thể tăng hoặc giảm mà không cần có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Ví dụ:

a) Vốn hoá hoặc phát hành cổ phiếu thưởng (một số trường hợp là trả cổ tức bằng cổ phiếu);

b) Phát hành cổ phiếu phổ thông dưới hình thức thưởng (Ví dụ: Thưởng bằng việc phát hành quyền cho các cổ đông hiện tại);

c) Tách cổ phiếu; và

d) Gộp cổ phiếu.

26. Vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng hoặc tách cổ phiếu là việc phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông hiện tại mà doanh nghiệp không thu về bất cứ một khoản tiền nào. Vì vậy, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên mà không có sự gia tăng nguồn vốn. Số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước sự kiện này được điều chỉnh theo tỉ lệ tương ứng với số lượng thay đổi của cổ phiếu phổ thông được lưu hành với giả thuyết sự kiện này đã xảy ra ngay tại thời điểm đầu kỳ báo cáo. Ví dụ: Đối với việc phát hành 2 cổ phiếu thưởng cho 1 cổ phiếu đang lưu hành, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước thời điểm phát hành được nhân với 3 để tính tổng số cổ phiếu phổ thông, hoặc nhân với 2 để tính số cổ phiếu phổ thông tăng thêm.

27. Việc gộp cổ phiếu phổ thông chỉ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành mà không làm giảm nguồn vốn. Tuy nhiên, nếu mua lại cổ phiếu theo giá trị hợp lý, thì việc giảm tương ứng nguồn vốn sẽ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành.

### Lãi suy giảm trên cổ phiếu

28. Doanh nghiệp tính giá trị lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

29. Doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ và số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành do ảnh hưởng của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

30. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu là nhằm đảm bảo tính nhất quán với lãi cơ bản trên cổ phiếu, cung cấp thước đo lợi ích của mỗi cổ phiếu phổ thông trong kết quả hoạt động của doanh nghiệp khi tính tới tác động của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đang lưu hành trong kỳ. Việc làm này dẫn đến:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tăng bằng khoản cổ tức và lãi ghi nhận trong kỳ dành cho cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm và được điều chỉnh các thay đổi về thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và



b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng bằng số bình quân gia quyền các cổ phiếu bổ sung sẽ được lưu hành nếu như tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi.

Lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

31. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần điều chỉnh số lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ, theo quy định trong đoạn 10, cho các tác động sau thuế của:

a) Các khoản cổ tức hoặc các khoản khác liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đã được giảm trừ vào số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ theo quy định trong đoạn 10;

b) Bất kỳ khoản lãi nào được ghi nhận trong kỳ liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

c) Các thay đổi khác của thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm.

32. Khi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đã được chuyển thành cổ phiếu phổ thông thì sẽ không phát sinh các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Thay vào đó, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được phân bổ cho cả cổ phiếu phổ thông mới. Vì vậy, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tính toán theo đoạn 10 được điều chỉnh cho các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Chi phí liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm: Chi phí giao dịch và khoản chiết khấu được tính theo phương pháp lãi suất thực tế.

33. Việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng dẫn đến những thay đổi về thu nhập và chi phí của doanh nghiệp. Ví dụ, giảm chi phí lãi vay liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng và việc làm tăng lợi nhuận hoặc giảm lỗ có thể dẫn tới việc tăng khoản lợi nhuận bắt buộc phải phân phối. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, lợi nhuận hoặc lỗ tính cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được điều chỉnh theo các thay đổi mang tính hệ quả nêu trên của thu nhập và chi phí.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

34. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, số lượng cổ phiếu phổ thông là số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông (tính theo phương pháp được trình bày trong các đoạn 17 và 24) cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành trong trường hợp tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được giả định chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm đầu kỳ báo cáo hoặc tại ngày phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng nếu ngày phát hành cổ phiếu này sau thời điểm đầu kỳ báo cáo.

35. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm sẽ được xác định một cách độc lập cho mỗi kỳ báo cáo. Số cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong kỳ báo cáo từ đầu năm tới ngày hiện tại không phải là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong mỗi lần tính giữa kỳ.

36. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được tính vào số bình quân trong kỳ mà nó lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng bị hủy hoặc tự hủy trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu với tỷ lệ tương ứng với thời gian mà chúng lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng chuyển thành cổ phiếu phổ thông trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu từ ngày bắt đầu kỳ báo cáo cho đến ngày chuyển đổi, và kể từ ngày chuyển đổi cổ phiếu phổ thông mới do chuyển đổi được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu.

37. Số cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành do việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được xác định theo từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng. Khi có nhiều cách chuyển đổi, việc tính toán được thực hiện dựa trên giả định về tỷ lệ chuyển đổi hoặc giá chuyển đổi có lợi nhất cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông tiềm năng.

38. Công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết có thể phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của công ty mình, của công ty mẹ hoặc của bên góp vốn liên doanh hay nhà đầu tư cho các bên không phải là công ty mẹ, bên góp vốn liên doanh hoặc nhà đầu tư. Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng của công ty con, công ty mẹ, công ty liên doanh hoặc công ty liên kết có tác động suy giảm đến lãi cơ bản trên cổ phiếu của đơn vị báo cáo thì những cổ phiếu này được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm

39. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được coi là có tác động suy giảm khi và chỉ khi, việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông sẽ làm giảm lãi hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu.

40. Doanh nghiệp sử dụng lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ như số liệu kiểm soát để xác định xem cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ được điều chỉnh theo quy định trong đoạn 10.

41. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược khi việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông làm tăng lãi hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu không giả định việc chuyển đổi, thực hiện hoặc phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược đối với lãi trên cổ phiếu.

42. Doanh nghiệp xem xét riêng từng đợt phát hành hoặc từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng khi xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Thứ tự xem xét các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể ảnh hưởng tới kết luận cổ phiếu đó có tác động suy giảm hay suy giảm ngược, do đó để tối đa hoá hiệu ứng suy giảm lãi cơ bản trên cổ phiếu, từng đợt phát hành hay loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng cần được xem xét theo thứ tự từ suy giảm lớn nhất tới suy giảm nhỏ nhất. Như vậy cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm với “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” thấp nhất được tính trước những cổ phiếu phổ thông tiềm năng có “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” lớn hơn. Quyền chọn, chứng quyền được tính trước vì chúng không làm thay đổi lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương

43. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần phải giả định các quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm đều được thực hiện. Số tiền giả định thu được từ các công cụ này được phản ánh như khoản thu từ việc phát hành cổ phiếu phổ thông ở mức giá thị trường trung bình trong kỳ. Phần chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông đã phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành ở mức giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông được phát hành không điều kiện.

44. Quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm khi chúng tác động làm cho giá cổ phiếu phổ thông phát hành thấp hơn giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ. Giá trị suy giảm là giá bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ trừ đi giá phát hành. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm cả hai yếu tố sau đây:

a) Hợp đồng phát hành một số lượng nhất định cổ phiếu phổ thông theo giá thị trường bình quân trong kỳ. Doanh nghiệp bỏ qua những cổ phiếu phổ thông này khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng được coi là đã được định giá một cách hợp lý và không có tác động suy giảm hay suy giảm ngược.

b) Hợp đồng phát hành số cổ phiếu phổ thông còn lại không điều kiện. Những cổ phiếu phổ thông này không tạo ra tiền và không có tác động tới lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho các cổ phiếu phổ thông đang lưu hành. Vì vậy, những cổ phiếu này có tác động suy giảm và được cộng vào số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

45. Quyền chọn và chứng quyền có tác động suy giảm chỉ khi giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ lớn hơn giá thực hiện quyền chọn hoặc chứng quyền (trường hợp thực hiện công cụ có lãi). Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lại số lãi trên cổ phiếu đã báo cáo trước đây để phản ánh sự thay đổi của giá cổ phiếu phổ thông.

46. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên với các điều khoản cố định hoặc xác định được và các cổ phiếu thưởng chưa trao cho nhân viên được coi như các quyền chọn khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, mặc dù việc trao cổ phiếu là chưa chắc chắn. Những công cụ này được coi như đã lưu hành vào ngày phát sinh. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên dựa trên kết quả hoạt động được phản ánh như cổ phiếu phát hành có điều kiện vì khi phát hành những cổ phiếu đó ngoài điều kiện về mặt thời gian còn phụ thuộc vào việc thoả mãn một số điều kiện cụ thể.

Công cụ tài chính có thể chuyển đổi

47. Tác động suy giảm của công cụ tài chính có thể chuyển đổi đối với lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định tại đoạn 31 và 34.

48. Cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi cổ tức của các cổ phiếu đó (được công bố hoặc lũy kế trong kỳ) tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được do chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu. Tương tự, khoản nợ có khả năng chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi lãi sau thuế và các khoản thay đổi khác trong thu nhập và chi phí tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được thông qua chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu.

49. Việc mua lại hoặc khuyến khích chuyển đổi cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có thể chỉ ảnh hưởng một phần trong số cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi lưu hành trước kia. Khi đó, các khoản thanh toán tăng thêm nêu trong đoạn 15 tính cho các cổ phiếu được mua lại hoặc được chuyển đổi được dùng để xác định xem những cổ phiếu ưu đãi còn lại có tác động suy giảm hay không. Các cổ phiếu đã được mua lại hoặc chuyển đổi được xem xét độc lập với các cổ phiếu không được mua lại hoặc chuyển đổi.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện

50. Khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được coi như đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như các điều kiện đã được thoả mãn. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được tính vào từ đầu kỳ (hoặc từ ngày thoả thuận cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện). Trường hợp các điều kiện không được thoả mãn, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa vào số cổ phiếu có thể được phát hành nếu ngày kết thúc kỳ báo cáo là ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Doanh nghiệp không được tính lại số lượng cổ phiếu phát hành có điều kiện nếu như các điều kiện phát hành không được thoả mãn vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện.

51. Trường hợp điều kiện phát hành yêu cầu phải đạt được hoặc duy trì một lượng lãi cố định cho kỳ báo cáo kể cả khi đã đạt được vào cuối kỳ nhưng phải được giữ lại cho kỳ báo cáo tiếp theo thì số cổ phiếu phổ thông tăng thêm được phản ánh như đang lưu hành nếu có tác động mang tính suy giảm khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu. Khi đó, doanh nghiệp tính lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành nếu như số lãi tại thời điểm cuối kỳ báo cáo bằng số lãi tại thời điểm cuối của điều kiện. Số lãi có thể thay đổi vào kỳ sau nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính tới những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho đến khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.

52. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên giá thị trường của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Nếu có tác động suy giảm, việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên số cổ phiếu phổ thông sẽ phát hành khi giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày cuối kỳ bằng giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Nếu điều kiện phát hành cổ phiếu dựa trên giá thị trường bình quân cho một giai đoạn kết thúc sau ngày kết thúc kỳ báo cáo thì doanh nghiệp sử dụng giá bình quân cho đến ngày kết thúc kỳ báo cáo. Giá thị trường có thể thay đổi vào kỳ sau, nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.

53. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên lãi và giá của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Trong trường hợp này, số lượng cổ phiếu phổ thông để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên cả hai điều kiện là lãi và giá thị trường tại ngày cuối của kỳ báo cáo. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện chỉ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu khi cả hai điều kiện trên được thoả mãn.

54. Trong một số trường hợp khác, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên các điều kiện không phải là lãi hoặc giá thị trường của cổ phiếu. Trong những trường hợp này, nếu các điều kiện hiện tại không thay đổi cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu căn cứ vào tình trạng thực tế tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

55. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được doanh nghiệp tính vào cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (Không phải là thoả thuận cổ phiếu có điều kiện, như là công cụ có thể chuyển đổi phát hành có điều kiện) theo phương pháp sau:

a) Doanh nghiệp tự xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng với giả định là có thể phát hành trên cơ sở các điều kiện cho việc phát hành cổ phiếu phát hành có điều kiện quy định tại các đoạn từ 50 - 54; và

b) Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của chúng tới lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng các bước thực hiện quyền chọn mua, chứng quyền quy định trong các đoạn từ 43 - 46, các bước thực hiện cho công cụ có thể chuyển đổi quy định trong các đoạn từ 47 - 49, các bước thực hiện cho hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền quy định trong các đoạn từ 56 - 59, hoặc các bước thực hiện phù hợp khác.

Tuy nhiên, việc thực hiện hoặc chuyển đổi của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng không được giả định cho mục đích tính lãi suy giảm trên cổ phiếu trừ trường hợp việc thực hiện hoặc việc chuyển đổi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành không phải là phát hành có điều kiện.

Hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền

56. Khi phát hành hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền mặt, doanh nghiệp giả định trước rằng hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông và số cổ phiếu phổ thông tiềm năng từ việc thanh toán sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu có tác động mang tính suy giảm.

57. Khi hợp đồng được trình bày với mục đích kế toán như là một tài sản hay một khoản nợ phải trả riêng biệt hoặc là một bộ phận của vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh các thay đổi về lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ nếu như hợp đồng đó được phân loại toàn bộ là vốn chủ sở hữu. Việc điều chỉnh thực hiện tương tự như quy định trong đoạn 31.

58. Đối với các hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền, tùy theo lựa chọn của người nắm giữ, doanh nghiệp sử dụng cách thanh toán có suy giảm lớn hơn để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

59. Ví dụ hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền:

a) Công cụ nợ khi đáo hạn cho phép doanh nghiệp quyền tùy ý lựa chọn việc thanh toán nợ gốc bằng tiền hoặc bằng cổ phiếu phổ thông của chính doanh nghiệp.

b) Quyền chọn bán đã phát hành, cho phép người nắm giữ lựa chọn giữa việc thanh toán bằng cổ phiếu hoặc thanh toán bằng tiền.

Các quyền chọn đã được mua

60. Các hợp đồng như quyền chọn mua hoặc quyền chọn bán đã được doanh nghiệp mua vào (Quyền chọn đối với cổ phiếu của doanh nghiệp do chính doanh nghiệp nắm giữ) không được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì gây ra tác động suy giảm ngược. Quyền chọn bán có thể được thực hiện chỉ khi giá thỏa thuận bán lớn hơn giá thị trường và quyền chọn mua chỉ được thực hiện khi giá thỏa thuận mua nhỏ hơn giá thị trường.

Quyền chọn bán đã phát hành

61. Những hợp đồng yêu cầu doanh nghiệp phải mua lại cổ phiếu của chính mình (Quyền chọn bán đã phát hành và hợp đồng mua kỳ hạn) được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như có tác động suy giảm. Nếu những hợp đồng đó tạo ra lợi nhuận trong kỳ (Giá thực hiện hoặc giá thanh toán lớn hơn giá thị trường trung bình trong kỳ) thì tác động suy giảm tiềm năng cho lãi trên cổ phiếu sẽ được tính như sau:

a) Giá định vào đầu kỳ, cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành đủ (theo giá thị trường trung bình trong kỳ) để thu tiền nhằm thực hiện các điều kiện hợp đồng;

b) Giá định tiền thu được từ phát hành được sử dụng để thực hiện các điều kiện hợp đồng (tức là để mua lại cổ phiếu phổ thông); và

c) Số lượng cổ phiếu tăng thêm (Số chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông được giá định là phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông thu về từ việc thỏa mãn các điều kiện hợp đồng) sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Điều chỉnh hồi tố

62. Lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo sẽ được điều chỉnh hồi tố nếu số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thường, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính lại dựa trên số lượng cổ phiếu mới. Doanh nghiệp phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu sẽ được điều chỉnh cho tác động của các sai sót và kết quả điều chỉnh phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán.

63. Đối với việc thay đổi các giá định sử dụng trong việc tính lãi trên cổ phiếu, hoặc việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng thành cổ phiếu phổ thông, doanh nghiệp không tính lại lãi suy giảm trên cổ phiếu của các kỳ báo cáo trước đó được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trình bày báo cáo tài chính

64. Doanh nghiệp trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu từ lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ trong kỳ đối với mỗi loại cổ phiếu phổ thông có quyền nhận lợi nhuận khác nhau cho kỳ báo cáo. Doanh nghiệp phải trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo.

65. Lãi trên cổ phiếu được trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh cho tất cả các kỳ báo cáo. Nếu lãi suy giảm trên cổ phiếu được trình bày cho ít nhất 1 kỳ báo cáo, thì số liệu này cũng phải được báo cáo cho các kỳ khác nêu trong báo cáo, kể cả khi lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng với lãi cơ bản trên cổ phiếu. Doanh nghiệp có thể trình bày chung một số liệu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nếu lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng nhau.

66. Doanh nghiệp trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).

Trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

67. Doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ trong kỳ. Bản đối chiếu gồm các ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu giữa các số bình quân gia quyền. Bản đối chiếu sẽ bao gồm ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

c) Các công cụ (bao gồm cả cổ phiếu phát hành có điều kiện) có thể có tác động suy giảm lãi trên cổ phiếu trong tương lai nhưng không được đưa vào tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng có tác dụng suy giảm ngược cho kỳ hiện tại hoặc các kỳ được trình bày.

d) Trình bày các giao dịch cổ phiếu phổ thông hoặc giao dịch cổ phiếu phổ thông tiềm năng, không phải là loại giao dịch được hạch toán tuân theo đoạn 62, xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Nếu những giao dịch đó xảy ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì sẽ có tác động đáng kể tới số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng lưu hành tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

68. Ví dụ về các giao dịch trình bày trong đoạn 67(d) bao gồm:

a) Phát hành cổ phiếu thu tiền;

b) Phát hành cổ phiếu khi tiền thu được dùng để trả nợ hoặc thanh toán cổ phiếu ưu đãi đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm;

c) Mua lại cổ phiếu phổ thông đang lưu hành;

d) Chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm thành cổ phiếu phổ thông;

e) Phát hành quyền chọn, đảm bảo, hoặc các công cụ chuyển đổi; và

f) Đạt được các điều kiện để phát hành cổ phiếu có điều kiện.

Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lãi trên cổ phiếu đối với các giao dịch xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm vì những giao dịch đó không làm ảnh hưởng tới số vốn sử dụng trong việc tạo ra lợi nhuận hay lỗ trong kỳ.

69. Các công cụ tài chính hay các hợp đồng khác tạo ra cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể có các điều khoản và điều kiện gây ảnh hưởng tới việc xác định lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu. Những điều khoản và điều kiện đó có thể xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay không, cụ thể là xác định tác động lên số bình quân gia quyền cổ phiếu lưu hành và những điều chỉnh đối với lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

70. Trường hợp doanh nghiệp công bố thêm, ngoài lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, các số liệu trên cổ phiếu có sử dụng các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh không tuân theo quy định của Chuẩn mực này thì những thông tin trên cổ phiếu đó phải được tính theo số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông được xác định theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Các số liệu cơ bản và suy giảm trên cổ phiếu liên quan đến các chỉ tiêu đó phải được trình bày rõ ràng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Doanh nghiệp trình bày các cơ sở để tính lợi nhuận, trong đó bao gồm các số liệu trên cổ phiếu là trước thuế hay sau thuế./.