

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 165/2002/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 31 tháng 12 năm 2002

QUYẾT ĐỊNH

**CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH SỐ 165/2002/QĐ-BTC NGÀY 31 THÁNG 12 NĂM 2002
VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ SÁU (06) CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT
2)**

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

*Căn cứ Pháp lệnh Kế toán và Thống kê công bố theo Lệnh số 06-LCT/HĐNN ngày 20/5/1988 của Hội đồng Nhà nước và Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước ban hành theo Nghị định số 25-HĐBT ngày 18/3/1989 của Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ);
Căn cứ Nghị định số 86/2002/NĐ-CP ngày 05/11/2002 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của bộ, cơ quan ngang bộ;
Căn cứ Nghị định số 178/CP ngày 28/10/1994 của Chính phủ về nhiệm vụ, quyền hạn và 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 Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,*

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành sáu (06) chuẩn mục kế toán Việt Nam (đợt 2) có số hiệu và tên gọi sau đây:

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

Điều 2: Sáu (06) Chuẩn mục 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 từ ngày 01/01/2003. Các chế độ kế toán cụ thể phải căn cứ vào sáu chuẩn mục 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, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị liên quan thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính chịu trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Quyết định này.

Trần Văn Tá

(Đã ký)

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 01

CHUẨN MỤC CHUNG

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Các nguyên tắc kế toán cơ bản

Cơ sở dồn tích

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

Hoạt động Liên tục

04. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô

hoạt động của mình. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

Giá gốc

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

Phù hợp

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

Nhất quán

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

Thận trọng

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

- a/ Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;
- b/ Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;
- c/ Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;
- d/ Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

Trọng yếu

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

CÁC YÊU CẦU CƠ BẢN ĐỐI VỚI KẾ TOÁN

Trung thực

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

Khách quan

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

Đầy đủ

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

Kịp thời

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

Dễ hiểu

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

Có thể so sánh

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

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

CÁC YẾU TỐ CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

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

Tình hình tài chính

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

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

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

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

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

Tài sản

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

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

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

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

c/ Để thanh toán các khoản nợ phải trả;

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

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

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

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

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

Nợ phải trả

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

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

a/ Trả bằng tiền;

b/ Trả bằng tài sản khác;

c/ Cung cấp dịch vụ;

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

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

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

Vốn chủ sở hữu

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

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

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

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

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

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

e/ Chênh lệch tỷ giá, gồm:

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

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

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

Tình hình kinh doanh

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

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

a/ Doanh thu và thu nhập khác: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

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

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

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

Doanh thu và Thu nhập khác

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

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

Chi phí

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

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

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

Ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính

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

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

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

Ghi nhận tài sản

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

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

Ghi nhận nợ phải trả

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

Ghi nhận doanh thu và thu nhập khác

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

Ghi nhận chi phí

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

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

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

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 06

THUÊ TÀI SẢN

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Có sự kiện bất thường xảy ra, như:

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

b) Được sự đồng ý của bên cho thuê;

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

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

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

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

Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu:

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

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

- Bên thuê;
- Một bên liên quan đến bên thuê; hoặc

- Một bên thứ ba độc lập có khả năng tài chính.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phân loại thuê tài sản

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

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

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

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

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

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

- a) Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;
- b) Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;
- c) Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

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

của tài sản thuê) hoặc thay đổi khả năng thanh toán của bên thuê, không dẫn đến sự phân loại mới về thuê tài sản.

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

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

Thuê tài chính

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

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

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

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

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

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

Thuê hoạt động

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

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

Thuê tài chính

20. Bên cho thuê phải ghi nhận giá trị tài sản cho thuê tài chính là khoản phải thu trên Bảng cân đối kế toán bằng giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê tài chính.
21. Đối với thuê tài chính phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu tài sản được chuyển giao cho bên thuê, vì vậy các khoản phải thu về cho thuê tài chính phải được ghi nhận là khoản phải thu vốn gốc và doanh thu tài chính từ khoản đầu tư và dịch vụ của bên cho thuê.
22. Việc ghi nhận doanh thu tài chính phải dựa trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định trên tổng số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính.
23. Bên cho thuê phân bổ doanh thu tài chính trong suốt thời gian cho thuê dựa trên lãi suất thuê định kỳ cố định trên số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính. Các khoản thanh toán tiền thuê tài chính cho từng kỳ kế toán (Không bao gồm chi phí cung cấp dịch vụ) được trừ vào đầu tư gộp để làm giảm đi số vốn gốc và doanh thu tài chính chưa thực hiện.
24. Các chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu tài chính như tiền hoa hồng và chi phí pháp lý phát sinh khi đàm phán ký kết hợp đồng thường do bên cho thuê chi trả và được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc được phân bổ dần vào chi phí theo thời hạn cho thuê tài sản phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.

Thuê hoạt động

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

Giao dịch bán và thuê lại tài sản

31. Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được chính người bán thuê lại. Phương pháp kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại tài sản tùy thuộc theo loại thuê tài sản.
32. Nếu bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính, khoản chênh lệch giữa thu nhập bán với giá trị còn lại của tài sản phải phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.

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

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

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

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

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

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

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

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

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Đối với bên thuê

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

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

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

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

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

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

Đối với bên cho thuê

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 10

ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán những ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái trong trường hợp doanh nghiệp có các giao dịch bằng ngoại tệ hoặc có các hoạt động ở nước ngoài. Các giao dịch bằng ngoại tệ và các báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài phải được chuyển sang đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp, bao gồm: Ghi nhận ban đầu và báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán; Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái; Chuyển đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mục này áp dụng cho việc:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tỷ giá hối đoái: Là tỷ giá trao đổi giữa hai đơn vị tiền tệ.

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các giao dịch bằng ngoại tệ

Ghi nhận ban đầu

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

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

- (b) Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số phải trả hoặc phải thu được xác định bằng ngoại tệ;
- (c) Trở thành một đối tác (một bên) của một hợp đồng ngoại hối chưa được thực hiện;
- (d) Mua hoặc thanh lý các tài sản; phát sinh hoặc thanh toán các khoản nợ xác định bằng ngoại tệ;
- (e) Dùng một loại tiền tệ này để mua, bán hoặc đổi lấy một loại tiền tệ khác.

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

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

Báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán

10. Tại ngày lập Bảng cân đối kế toán:

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

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

Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái

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

- (a) Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế, riêng biệt trên Bảng Cân đối kế toán. Khi TSCĐ hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa là 5 năm.
- (b) Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm

tài chính sẽ được ghi nhận là thu nhập, hoặc chi phí trong năm tài chính, ngoại trừ chênh lệch tỷ giá hối đoái quy định trong đoạn 12c, 14, 16.

(c) Đối với doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Doanh nghiệp không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.

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

Đầu tư thuần vào cơ sở ở nước ngoài

14. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc phần vốn đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo tại một cơ sở ở nước ngoài thì được phân loại như là vốn chủ sở hữu trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu tư này. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.

15. Một doanh nghiệp có thể có các khoản mục tiền tệ phải thu hoặc phải trả đối với cơ sở ở nước ngoài. Một khoản mục mà việc thanh toán không được xác định hoặc có thể không xảy ra trong một khoảng thời gian có thể đoán trước trong tương lai, về bản chất, làm tăng lên hoặc giảm đi khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp ở cơ sở nước ngoài đó. Các khoản mục tiền tệ này có thể bao gồm các khoản phải thu dài hạn hoặc các khoản vay nhưng không bao gồm các khoản phải thu thương mại và các khoản phải trả thương mại.

16. Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán như một khoản hạn chế rủi ro cho khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp tại một cơ sở ở nước ngoài sẽ được phân loại như là vốn chủ sở hữu trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC HOẠT ĐỘNG Ở NƯỚC NGOÀI

Phân loại hoạt động ở nước ngoài

17. Phương pháp chuyển đổi các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài tùy theo mức độ phụ thuộc về tài chính và hoạt động với doanh nghiệp báo cáo. Với mục đích này, các hoạt động ở nước ngoài được chia thành hai loại: "hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo" và "cơ sở ở nước ngoài".

18. Hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo thực hiện hoạt động kinh doanh của mình như một bộ phận của doanh nghiệp báo cáo. Ví dụ, hoạt động bán hàng nhập khẩu từ doanh nghiệp ở nước ngoài và chuyển số tiền thu được về doanh nghiệp báo cáo. Trong trường hợp này, sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và đồng tiền của nước có hoạt động ở nước ngoài, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động của doanh nghiệp báo cáo. Do đó, sự thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến từng

khoản mục tiền tệ của hoạt động ở nước ngoài hơn là khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo trong hoạt động đó.

19. Cơ sở ở nước ngoài là đơn vị hoạt động kinh doanh độc lập, có tư cách pháp nhân ở nước sở tại, sử dụng đồng tiền của nước sở tại làm đơn vị tiền tệ kế toán. Cơ sở này có thể cũng tham gia vào các giao dịch bằng ngoại tệ, bao gồm cả giao dịch bằng đồng tiền báo cáo. Khi có một sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và đồng tiền của nước sở tại, chỉ có ảnh hưởng nhỏ hoặc không ảnh hưởng trực tiếp đến hiện tại và tương lai của các luồng tiền từ các hoạt động của cơ sở ở nước ngoài cũng như doanh nghiệp báo cáo. Thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến khoản đầu tư ròng của doanh nghiệp báo cáo hơn là đối với các khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ riêng lẻ của cơ sở ở nước ngoài.

20. Những đặc điểm nhận biết một cơ sở ở nước ngoài:

(a) Các hoạt động ở nước ngoài được tiến hành với mức độ độc lập cao với doanh nghiệp báo cáo.

(b) Các giao dịch với doanh nghiệp báo cáo chiếm tỷ trọng không lớn trong các hoạt động ở nước ngoài.

(c) Các hoạt động ở nước ngoài tự tài trợ là chính hoặc từ các khoản vay tại nước ngoài hơn là từ doanh nghiệp báo cáo.

(d) Các chi phí về lao động, nguyên vật liệu và các bộ phận cấu thành khác của sản phẩm hoặc dịch vụ của hoạt động ở nước ngoài được chi trả và thanh toán chủ yếu bằng đồng tiền của nước sở tại hơn là đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo.

(đ) Doanh thu của hoạt động ở nước ngoài chủ yếu bằng các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo;

(e) Lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo là biệt lập với các hoạt động hàng ngày của hoạt động ở nước ngoài, không bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các hoạt động của hoạt động ở nước ngoài.

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

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

21. Các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo sẽ được chuyển đổi theo các quy định từ đoạn 7 đến đoạn 16 như là hoạt động của chính doanh nghiệp báo cáo.

22. Từng khoản mục trong báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài được chuyển đổi như giao dịch của hoạt động ở nước ngoài được thực hiện bởi doanh nghiệp báo cáo. Nguyên giá và khấu hao tài sản cố định được quy đổi theo tỷ giá tại ngày mua tài sản. Nếu tài sản tính theo giá trị hợp lý thì sử dụng tỷ giá tại ngày xác định giá trị hợp lý. Trị giá hàng tồn kho được quy đổi theo tỷ giá tại thời điểm xác định trị giá hàng tồn kho. Khoản có thể thu hồi hoặc giá trị có thể thực hiện của một tài sản được chuyển đổi theo tỷ giá thực tế tại thời điểm các khoản này được xác định.

23. Trên thực tế, một tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá thực tế tại ngày diễn ra hoạt động giao dịch thường được sử dụng. Ví dụ tỷ giá trung bình trong tuần hoặc tháng có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch bằng ngoại tệ diễn ra trong thời kỳ đó. Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái dao động mạnh, việc sử dụng tỷ giá trung bình cho một giai đoạn là không thể áp dụng được.

Cơ sở ở nước ngoài

24. Khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải tuân theo những quy định sau:

- a) Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;
- b) Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch. Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;
- c) Tất cả các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại như là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó.

25. Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.

26. Các trường hợp phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài:

- a) Chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, các tài sản và các khoản nợ phải trả theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;
- b) Chuyển đổi khoản đầu tư thuần đầu kỳ tại cơ sở ở nước ngoài theo một tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được phản ánh kỳ trước;
- c) Các khoản thay đổi khác liên quan đến vốn chủ sở hữu tại cơ sở nước ngoài.

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

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

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

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

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

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

Thanh lý cơ sở ở nước ngoài

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

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

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

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

33. Việc phân loại hoạt động ở nước ngoài có thể thay đổi khi có sự thay đổi mức độ phụ thuộc về tài chính và hoạt động với doanh nghiệp báo cáo. Khi hoạt động ở nước ngoài là một bộ phận không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo được phân loại lại như một cơ sở ở nước ngoài thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ việc chuyển đổi tài sản phi tiền tệ được

phân loại như là vốn chủ sở hữu tại ngày phân loại lại. Khi một cơ sở ở nước ngoài được phân loại lại như một hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, giá trị đã được chuyển đổi của những khoản mục tài sản phi tiền tệ tại ngày chuyển đổi được coi như là giá gốc của chúng trong kỳ thay đổi và các kỳ tiếp theo. Chênh lệch tỷ giá hối đoái hoãn lại không được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cho đến khi thanh lý hoạt động.

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

- a) Bản chất của sự thay đổi trong việc phân loại;
- b) Lý do thay đổi;
- c) ảnh hưởng của sự thay đổi trong việc phân loại đến vốn chủ sở hữu;
- d) Tác động đến lãi, lỗ thuần của kỳ trước có ảnh hưởng trong việc phân loại diễn ra ở đầu kỳ gần nhất.

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 15

HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng, gồm: Nội dung doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng; ghi nhận doanh thu, chi phí của hợp đồng xây dựng làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hợp đồng xây dựng và lập báo cáo tài chính của các nhà thầu.

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

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

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

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

04. Hợp đồng xây dựng có thể được thỏa thuận để xây dựng một tài sản đơn lẻ, như: Một chiếc cầu, một tòa nhà, một đường ống dẫn dầu, một con đường hoặc xây dựng tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ hay phụ thuộc lẫn nhau về thiết kế, công nghệ, chức năng hay mục đích sử dụng cơ bản của chúng, như: Một nhà máy lọc dầu, tổ hợp nhà máy dệt, may.

05. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng còn bao gồm:

(a) Hợp đồng dịch vụ có liên quan trực tiếp đến việc xây dựng tài sản, như: Hợp đồng tư vấn, thiết kế, khảo sát; Hợp đồng dịch vụ quản lý dự án và kiến trúc;

(b) Hợp đồng phục chế hay phá hủy các tài sản và khôi phục môi trường sau khi phá hủy các tài sản.

06. Hợp đồng xây dựng quy định trong chuẩn mực này được phân loại thành hợp đồng xây dựng với giá cố định và hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm. Một số hợp đồng xây dựng có đặc điểm của cả hợp đồng với giá cố định và hợp đồng với chi phí phụ thêm. Ví dụ hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm nhưng có thỏa thuận mức giá tối đa. Trường hợp này, nhà thầu cần phải xem xét tất cả các điều kiện quy định trong đoạn 23 và 24 để ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.

Kết hợp và phân chia hợp đồng xây dựng

07. Các yêu cầu của chuẩn mực này thường áp dụng riêng rẽ cho từng hợp đồng xây dựng. Trong một số trường hợp, chuẩn mực này được áp dụng cho những phần riêng biệt có thể nhận biết được của một hợp đồng riêng rẽ hoặc một nhóm các hợp đồng để phản ánh bản chất của hợp đồng hay nhóm các hợp đồng xây dựng.

08. Một hợp đồng xây dựng liên quan đến xây dựng một số tài sản thì việc xây dựng mỗi tài sản sẽ được coi như một hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:

(a) Có thiết kế, dự toán được xác định riêng rẽ cho từng tài sản và mỗi tài sản có thể hoạt động độc lập;

(b) Mỗi tài sản có thể được đàm phán riêng với từng nhà thầu và khách hàng có thể chấp thuận hoặc từ chối phần hợp đồng liên quan đến từng tài sản;

(c) Có thể xác định được chi phí và doanh thu của từng tài sản.

09. Một nhóm các hợp đồng ký với một khách hàng hay với một số khách hàng, sẽ được coi là một hợp đồng xây dựng khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:

(a) Các hợp đồng này được đàm phán như là một hợp đồng trọn gói;

(b) Các hợp đồng có mối liên hệ rất mật thiết với nhau đến mức trên thực tế chúng là nhiều bộ phận của một dự án có mức lãi gộp ước tính tương đương;

(c) Các hợp đồng được thực hiện đồng thời hoặc theo một quá trình liên tục.

10. Một hợp đồng có thể bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản theo yêu cầu của khách hàng hoặc hợp đồng có thể sửa đổi để bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản đó. Việc xây dựng thêm một tài sản chỉ được coi là hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi:

(a) Tài sản này có sự khác biệt lớn và độc lập so với các tài sản nêu trong hợp đồng ban đầu về thiết kế, công nghệ và chức năng; hoặc

(b) Giá của hợp đồng xây dựng tài sản này được thỏa thuận không liên quan đến giá cả của hợp đồng ban đầu.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Doanh thu của hợp đồng xây dựng

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

(a) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng; và

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

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

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

(b) Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên;

(c) Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng;

(d) Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

13. Sự thay đổi theo yêu cầu của khách hàng về phạm vi công việc được thực hiện theo hợp đồng. Ví dụ: Sự thay đổi yêu cầu kỹ thuật hay thiết kế của tài sản và thay đổi khác trong quá trình thực hiện hợp đồng. Sự thay đổi này chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:

(a) Có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận các thay đổi và doanh thu phát sinh từ các thay đổi đó; và

(b) Doanh thu có thể xác định được một cách tin cậy.

14. Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu họ thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Ví dụ, trong hợp đồng có dự kiến trả cho nhà thầu khoản tiền thưởng vì hoàn thành sớm hợp đồng. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:

- (a) Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã ghi trong hợp đồng; và
- (b) Khoản tiền thưởng có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

15. Một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:

- (a) Các thoả thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;
- (b) Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và được xác định một cách đáng tin cậy.

CHI PHÍ CỦA HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

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

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

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

- (a) Chi phí nhân công tại công trường, bao gồm cả chi phí giám sát công trình;
- (b) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, bao gồm cả thiết bị cho công trình;
- (c) Khấu hao máy móc, thiết bị và các TSCĐ khác sử dụng để thực hiện hợp đồng;
- (d) Chi phí vận chuyển, lắp đặt, tháo dỡ máy móc, thiết bị và nguyên liệu, vật liệu đến và đi khỏi công trình;
- (đ) Chi phí thuê nhà xưởng, máy móc, thiết bị để thực hiện hợp đồng;
- (e) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật liên quan trực tiếp đến hợp đồng;
- (g) Chi phí dự tính để sửa chữa và bảo hành công trình;
- (h) Các chi phí liên quan trực tiếp khác.

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

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

- (a) Chi phí bảo hiểm;
- (b) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể;
- (c) Chi phí quản lý chung trong xây dựng.

Các chi phí trên được phân bổ theo các phương pháp thích hợp một cách có hệ thống theo tỷ lệ hợp lý và được áp dụng thống nhất cho tất cả các chi phí có các đặc điểm tương tự. Việc phân bổ

cần dựa trên mức thông thường của hoạt động xây dựng. (Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cũng bao gồm chi phí đi vay nếu thỏa mãn các điều kiện chi phí đi vay được vốn hóa theo quy định trong Chuẩn mực "Chi phí đi vay").

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

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

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

(b) Chi phí bán hàng;

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

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

Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng

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

(a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.

(b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập.

23. Đối với hợp đồng xây dựng với giá cố định, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn bốn (4) điều kiện sau:

(a) Tổng doanh thu của hợp đồng tính toán được một cách đáng tin cậy;

(b) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;

(c) Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành tại thời điểm lập báo cáo tài chính được tính toán một cách đáng tin cậy;

(d) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy để tổng chi phí thực tế của hợp đồng có thể so sánh được với tổng dự toán.

24. Đối với hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách tin cậy khi đồng thời thỏa mãn hai điều kiện sau:

(a) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;

(b) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy không kể có được hoàn trả hay không.

25. Doanh thu và chi phí được ghi nhận theo phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng được gọi là phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được xác định phù hợp với chi phí đã phát sinh của khối lượng công việc đã hoàn thành thể hiện trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

26. Theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành, doanh thu và chi phí của hợp đồng được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là doanh thu và chi phí của phần công việc đã hoàn thành trong kỳ báo cáo.

27. Một nhà thầu có thể phải bỏ ra những chi phí liên quan tới việc hình thành hợp đồng. Những chi phí này được ghi nhận là các khoản ứng trước nếu chúng có thể được hoàn trả. Những chi phí này thể hiện một lượng tiền mà khách hàng phải trả và được phân loại như là công trình xây dựng dở dang.

28. Kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng chỉ có thể xác định được một cách đáng tin cậy khi doanh nghiệp có thể thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng. Trường hợp có sự nghi ngờ về khả năng không thu được một khoản nào đó đã được tính trong doanh thu của hợp đồng và đã được ghi trong báo cáo kết quả kinh doanh thì những khoản không có khả năng thu được đó phải được ghi nhận vào chi phí.

29. Doanh nghiệp chỉ có thể lập các ước tính về doanh thu hợp đồng xây dựng một cách đáng tin cậy khi đã thỏa thuận trong hợp đồng các điều khoản sau:

(a) Trách nhiệm pháp lý của mỗi bên đối với tài sản được xây dựng;

(b) Các điều kiện để thay đổi giá trị hợp đồng;

(c) Phương thức và thời hạn thanh toán.

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

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

(a) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;

(b) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; hoặc

(c) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

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

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

(a) Chi phí của hợp đồng xây dựng liên quan tới các hoạt động trong tương lai của hợp đồng như: Chi phí nguyên vật liệu đã được chuyển tới địa điểm xây dựng hoặc được dành ra cho việc sử dụng trong hợp đồng nhưng chưa được lắp đặt, chưa sử dụng trong quá trình thực hiện hợp đồng, trừ trường hợp những nguyên vật liệu đó được chế tạo đặc biệt cho hợp đồng;

(b) Các khoản tạm ứng cho nhà thầu phụ trước khi công việc của hợp đồng phụ được hoàn thành.

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

(a) Doanh thu chỉ được ghi nhận tương đương với chi phí của hợp đồng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;

(b) Chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các chi phí này đã phát sinh.

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

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

(a) Không đủ điều kiện về mặt pháp lý để tiếp tục thực hiện hợp đồng;

(b) Việc tiếp tục thực hiện hợp đồng còn tùy thuộc vào kết quả xử lý các đơn kiện hoặc ý kiến của cơ quan có thẩm quyền;

(c) Hợp đồng có liên quan tới tài sản có khả năng bị trưng thu hoặc tịch thu;

(d) Hợp đồng mà khách hàng không thể thực thi nghĩa vụ của mình;

(đ) Hợp đồng mà nhà thầu không thể hoàn thành hoặc không thể thực thi theo nghĩa vụ quy định trong hợp đồng.

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

Những thay đổi trong các ước tính

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

chi phí được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ xảy ra sự thay đổi đó hoặc trong các kỳ tiếp theo.

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 16

CHI PHÍ ĐI VAY

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

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

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

04. Chi phí đi vay bao gồm:

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ghi nhận chi phí đi vay

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

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

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

Xác định chi phí đi vay được vốn hoá

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

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

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

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

Thời điểm bắt đầu vốn hoá

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

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

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

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

Tạm ngừng vốn hoá

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

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

Chấm dứt việc vốn hoá

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

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

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

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

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 24

BÁO CÁO LƯU CHUYÊN TIỀN TỆ

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dùng để xem xét và dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; dùng để kiểm tra lại các đánh giá, dự đoán trước đây về

các luồng tiền; kiểm tra mối quan hệ giữa khả năng sinh lời với lượng lưu chuyển tiền thuần và những tác động của thay đổi giá cả.

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

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

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

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

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

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

(a) Tiền thu được từ việc bán hàng, cung cấp dịch vụ;

(b) Tiền thu được từ doanh thu khác (tiền thu bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản khác trừ các khoản tiền thu được được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính);

(c) Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ;

- (d) Tiền chi trả cho người lao động về tiền lương, tiền thưởng, trả hộ người lao động về bảo hiểm, trợ cấp...;
- (đ) Tiền chi trả lãi vay;
- (e) Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;
- (g) Tiền thu do được hoàn thuế;
- (h) Tiền thu do được bồi thường, được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng kinh tế;
- (i) Tiền chi trả công ty bảo hiểm về phí bảo hiểm, tiền bồi thường và các khoản tiền khác theo hợp đồng bảo hiểm;
- (k) Tiền chi trả do bị phạt, bị bồi thường do doanh nghiệp vi phạm hợp đồng kinh tế.

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

Luồng tiền từ hoạt động đầu tư

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

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

Luồng tiền từ hoạt động tài chính

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

- (a) Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu;
- (b) Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của chính doanh nghiệp đã phát hành;

- (c) Tiền thu từ các khoản đi vay ngắn hạn, dài hạn;
- (d) Tiền chi trả các khoản nợ gốc đã vay;
- (đ) Tiền chi trả nợ thuê tài chính;
- (e) Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

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

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

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

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

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

15. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tương tự như đối với các doanh nghiệp khác, trừ các khoản tiền cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được phân loại là

luồng tiền từ hoạt động kinh doanh vì chúng liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp.

PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

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

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

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

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

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

+ Các khoản mục không phải bằng tiền khác;

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

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

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

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

- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;

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

- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

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

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

Báo cáo các luồng tiền trên cơ sở thuần

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

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

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

- Các quỹ đầu tư giữ cho khách hàng;

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

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

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

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

- (a) Nhận và trả các khoản tiền gửi có kỳ hạn với ngày đáo hạn cố định;
- (b) Gửi tiền và rút tiền gửi từ các tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác;
- (c) Cho vay và thanh toán các khoản cho vay đó với khách hàng.

Các luồng tiền liên quan đến ngoại tệ

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

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

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

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

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

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

Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp

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

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

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

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

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

(a) Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;

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

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

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

Các giao dịch không bằng tiền

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

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

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

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

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

Các khoản mục của tiền và tương đương tiền

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

Các thuyết minh khác

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

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

PHỤ LỤC 1

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

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (MẪU 1)

(Theo phương pháp trực tiếp)

Đơn vị tính:

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

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

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

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Lợi nhuận trước thuế	01		
2. Điều chỉnh cho các khoản			
- Khấu hao TSCĐ	02		
- Các khoản dự phòng	03		
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04		
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05		
- Chi phí lãi vay	06		
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08		
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09		
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10		
- Tăng, giảm các khoản phải trả (không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập phải nộp)	11		
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12		
- Tiền lãi vay đã trả	13		
- Thuế thu nhập đã nộp	14		
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài	22		

hạn khác			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70		

PHỤ LỤC 2

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

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

Đơn vị tính:

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

1. Tiền chi cho vay	01		
2. Tiền thu hồi cho vay	02		
3. Tiền thu từ hoạt động huy động vốn	03		
4. Trả lại tiền huy động vốn	04		
5. Nhận tiền gửi và trả lại tiền gửi cho ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác	05		
6. Gửi tiền và nhận lại tiền gửi cho ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính khác	06		
7. Thu và chi các loại phí, hoa hồng dịch vụ	07		
8. Tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi đã thu	08		
9. Tiền lãi đi vay, nhận tiền gửi đã trả	09		
10. Lãi, lỗ mua, bán ngoại tệ	10		
11. Tiền thu vào hoặc chi ra về mua, bán chứng khoán ở doanh nghiệp kinh doanh chứng khoán	11		
12. Tiền chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại	12		
13. Tiền thu từ bán chứng khoán vì mục đích thương mại	13		
14. Thu nợ khó đòi đã xóa sổ	14		
15. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
16. Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác vì mục đích đầu tư	23		
4. Tiền thu từ bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác vì mục đích đầu tư	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
8. Tiền thu lãi của hoạt động đầu tư	28		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		

3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70		