

BỘ TÀI CHÍNH

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

Số: 234/2003/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 30 tháng 12 năm 2003

QUYẾT ĐỊNH

**CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ SÁU (06)
CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT 3)**

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

*Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;
Căn cứ Nghị định số 86/2002/NĐ-CP ngày 05/11/2002 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của bộ, cơ quan ngang bộ;
Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 01/07/2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;
Để đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, tài chính, nâng cao chất lượng thông tin kế toán cung cấp trong nền kinh tế quốc dân và để kiểm tra, kiểm soát chất lượng công tác kế toán;
Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán và Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,*

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành sáu (06) chuẩn mục kế toán Việt Nam (đợt 3) có số hiệu và tên gọi sau đây:

- 1- Chuẩn mục số 05- Bất động sản đầu tư;
- 2- Chuẩn mục số 07- Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết;
- 3- Chuẩn mục số 08- Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh;
- 4- Chuẩn mục số 21- Trình bày báo cáo tài chính;
- 5- Chuẩn mục số 25- Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con;
- 6- Chuẩn mục số 26- Thông tin về các bên liên quan.

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 sau 15 ngày kể từ ngày đăng công báo. 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 và kiểm 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.

KT.BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
THỨ TRƯỞNG

Nơi nhận:

- Thủ tướng Chính phủ, các Phó Thủ tướng
Chính phủ (để báo cáo)

- Văn phòng TW Đảng
- Văn phòng Chủ tịch nước
- Văn phòng Quốc hội
- Văn phòng Chính phủ
- Tòa án Nhân dân tối cao
- Viện Kiểm sát Nhân dân tối cao
- Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ
- UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc TW
- Sở Tài chính, Cục Thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc TW
- Các Tổng công ty 91
- Các đơn vị thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính
- Công báo
- Lưu VP, Cục THPTKTC, Vụ CĐKT

Trần Văn Tá

CHUẨN MỤC

SỐ 05 BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

(Ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với bất động sản đầu tư, gồm: Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, chuyển đổi mục đích sử dụng, thanh lý bất động sản đầu tư và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

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

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

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

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

04. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

- (a) Những tài sản liên quan đến cây trồng, vật nuôi gắn liền với đất đai phục vụ cho hoạt động nông nghiệp; và

(b) Quyền khai thác khoáng sản, hoạt động thăm dò và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí tự nhiên và những tài nguyên không tái sinh tương tự.

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

Bất động sản đầu tư: Là bất động sản, gồm: quyền sử dụng đất, nhà, hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

a. Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc

b. Bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

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

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

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

06. Ví dụ bất động sản đầu tư:

(a). Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;

(b). Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai;

(c). Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

(d). Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

(e). Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

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

(a) Bất động sản mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 02 "Hàng tồn kho");

(b) Bất động sản được xây dựng cho bên thứ ba (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 15 "Hợp đồng xây dựng");

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư

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

(a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; và

(b) Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

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

Xác định giá trị ban đầu

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

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

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

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

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

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

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

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

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

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

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

Chuyển đổi mục đích sử dụng

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

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

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

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

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

Thanh lý

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

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

28. Các khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc bán bất động sản đầu tư được xác định bằng số chênh lệch giữa doanh thu với chi phí bán và giá trị còn lại của bất động sản đầu tư. Số lãi hoặc lỗ này được ghi nhận là thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (Trường hợp bán và thuê lại tài sản là bất động sản được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”).

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

Trình bày báo cáo tài chính

30.	Nội dung trình bày báo cáo tài chính quy định trong chuẩn mực này được áp dụng cùng với những qui định trong Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Đối với bên cho thuê phải trình bày nội dung cho thuê hoạt động. Đối với bên đi thuê phải trình bày nội dung thuê tài chính.
31.	Doanh nghiệp cần trình bày trên báo cáo tài chính những nội dung sau: (a) Phương pháp khấu hao sử dụng; (b) Thời gian sử dụng hữu ích của bất động sản đầu tư hoặc tỷ lệ khấu hao sử dụng; (c) Nguyên giá và khấu hao lũy kế tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ;
	(d) Tiêu chuẩn cụ thể mà doanh nghiệp áp dụng trong trường hợp gặp khó khăn khi phân loại bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng và với tài sản giữ để bán trong hoạt động kinh doanh thông thường; (e) Các chỉ tiêu thu nhập, chi phí liên quan đến cho thuê bất động sản, gồm: - Thu nhập từ việc cho thuê; - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo; - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư không liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo. (f) Lý do và mức độ ảnh hưởng đến thu nhập từ hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư; (g) Nghĩa vụ chủ yếu của hợp đồng mua, xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoặc bảo dưỡng, sửa chữa bất động sản đầu tư;
	(h) Trình bày những nội dung sau (không yêu cầu thông tin so sánh): - Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng thêm, trong đó: Tăng do mua bất động sản và tăng do vốn hoá những chi phí sau ghi nhận ban đầu; - Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng do sáp nhập doanh nghiệp; - Nguyên giá bất động sản đầu tư thanh lý; - Nguyên giá bất động sản đầu tư chuyển sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho và ngược lại.
	(i) Giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán, lập báo cáo tài chính. Khi doanh nghiệp không thể xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư thì doanh nghiệp phải thuyết minh: - Danh mục bất động sản đầu tư; - Lý do không xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư.

CHUẨN MỰC

SỐ 07 KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể

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

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

- (a) Có đại diện trong Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương của công ty liên kết;
- (b) Có quyền tham gia vào quá trình hoạch định chính sách;

- (c) Có các giao dịch quan trọng giữa nhà đầu tư và bên nhận đầu tư;
- (d) Có sự trao đổi về cán bộ quản lý;
- (e) Có sự cung cấp thông tin kỹ thuật quan trọng.

Phương pháp vốn chủ sở hữu

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

Phương pháp giá gốc

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

Báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư

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

Báo cáo tài chính hợp nhất

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

- (a) Khoản đầu tư này dự kiến sẽ được thanh lý trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc
- (b) Công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn làm cản trở đáng kể việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

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

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

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

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

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

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

Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

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

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

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

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

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

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

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

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

Các khoản tổn thất

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

Thuế thu nhập

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

Các khoản mục ngẫu nhiên

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

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

CHUẨN MỰC

SỐ 08 THÔNG TIN TÀI CHÍNH VỀ NHỮNG KHOẢN VỐN GÓP LIÊN DOANH
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

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

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

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

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

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CỦA CHUẨN MỰC

Các hình thức liên doanh

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

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

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

Thỏa thuận bằng hợp đồng

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

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

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

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

(a) Hình thức hoạt động, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên góp vốn liên doanh;

(b) Việc chỉ định Ban quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh;

(c) Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh; và

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

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

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

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

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

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

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

- (a) Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu;
- (b) Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh.

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

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

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

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

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

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

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

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

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại dựa trên tính chất của tài sản chứ không phân loại như một dạng đầu tư. Ví dụ: Đường ống dẫn dầu do các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát được xếp vào khoản mục tài sản cố định hữu hình;
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh của mỗi bên góp vốn liên doanh, ví dụ: Nợ phải trả phát sinh trong việc bỏ tiền mua phần tài sản để góp vào liên doanh;

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) Hai đơn vị trong nước hợp tác bằng cách góp vốn thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát để kinh doanh trong một ngành nghề nào đó;

(b) Một đơn vị đầu tư ra nước ngoài cùng góp vốn với một đơn vị ở nước đó để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát;

(c) Một đơn vị nước ngoài đầu tư vào trong nước cùng góp vốn với một đơn vị trong nước để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát.

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

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

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

Báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn liên doanh

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

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

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

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

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

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

(a) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và

(b) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế nhất là lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trình bày báo cáo tài chính

35. Bên góp vốn liên doanh phải trình bày tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên, trừ khi khả năng lỗ là thấp và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, như sau:

(a) Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên;

(b) Phần các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên;

(c) Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

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

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

(b) Phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

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

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

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

CHUẨN MỤC

SỐ 21 TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các yêu cầu và nguyên tắc chung về việc lập và trình bày báo cáo tài chính gồm: Mục đích, yêu cầu, nguyên tắc lập báo cáo tài chính; kết cấu và nội dung chủ yếu của các báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp và báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn. Chuẩn mực này được vận dụng cho việc lập và trình bày thông tin tài chính tóm lược giữa niên độ.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp. Những yêu cầu bổ sung đối với báo cáo tài chính của các ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính được quy định ở Chuẩn mực "Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự".

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Mục đích của báo cáo tài chính

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

a/ Tài sản;

b/ Nợ phải trả;

c/ Vốn chủ sở hữu;

d/ Doanh thu, thu nhập khác, chi phí, lãi và lỗ;

đ/ Các luồng tiền.

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

Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

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

Hệ thống báo cáo tài chính

07. Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp gồm :

a) Bảng cân đối kế toán;

b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;

c) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;

d) Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

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

Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

a) Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với các quy định trong đoạn 12;

b) Trình bày các thông tin, kể cả các chính sách kế toán, nhằm cung cấp thông tin phù hợp, đáng tin cậy, so sánh được và dễ hiểu;

c) Cung cấp các thông tin bổ sung khi quy định trong chuẩn mực kế toán không đủ để giúp cho người sử dụng hiểu được tác động của những giao dịch hoặc những sự kiện cụ thể đến tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Chính sách kế toán

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

a/ Thích hợp với nhu cầu ra các quyết định kinh tế của người sử dụng;

b/ Đáng tin cậy, khi:

- Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;

- Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;

- Trình bày khách quan, không thiên vị;

- Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;

- Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

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

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

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

b) Những khái niệm, tiêu chuẩn, điều kiện xác định và ghi nhận đối với các tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí được quy định trong chuẩn mực chung;

c) Những quy định đặc thù của ngành nghề kinh doanh chỉ được chấp thuận khi những qui định này phù hợp với các điểm (a) và (b) của đoạn này.

NGUYÊN TẮC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Hoạt động liên tục

15. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, trừ khi doanh nghiệp có ý định cũng như buộc phải ngừng hoạt động, hoặc phải thu hẹp đáng kể qui mô hoạt động của mình. Khi đánh giá, nếu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp biết được có những điều không chắc chắn liên quan đến các sự kiện hoặc các điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ lớn về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp thì những điều không chắc chắn đó cần được nêu rõ. Nếu báo cáo tài chính không được

lập trên cơ sở hoạt động liên tục, thì sự kiện này cần được nêu rõ, cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và lý do khiến cho doanh nghiệp không được coi là đang hoạt động liên tục.

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

Cơ sở dồn tích

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

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

Nhất quán

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

a) Có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện; hoặc

b) Một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

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

Trọng yếu và tập hợp

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

22. Khi trình bày báo cáo tài chính, một thông tin được coi là trọng yếu nếu không trình bày hoặc trình bày thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và tính chất của các khoản mục được đánh giá trong các tình huống cụ thể nếu các khoản mục này không được trình bày riêng biệt. Để xác định một khoản mục hay một tập hợp các khoản mục là trọng yếu phải đánh giá tính chất và quy mô của chúng. Tùy theo các tình huống cụ thể, tính chất hoặc quy mô của từng khoản mục có thể là nhân tố quyết định tính trọng yếu. Ví dụ, các tài sản riêng lẻ có cùng tính chất và chức năng được tập hợp vào một khoản mục, kể cả

khi giá trị của khoản mục là rất lớn. Tuy nhiên, các khoản mục quan trọng có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày một cách riêng rẽ.

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

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

Bù trừ

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

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

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

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

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

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

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

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

29. Các khoản lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự sẽ được hạch toán theo giá trị thuần, ví dụ các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá, lãi và lỗ phát sinh từ mua, bán các công cụ tài chính vì mục đích thương mại. Tuy nhiên, các khoản lãi và lỗ này cần được trình bày riêng biệt nếu quy mô, tính chất hoặc tác động của chúng yêu cầu phải được trình bày riêng biệt theo

qui định của Chuẩn mực “Lỗi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”.

Có thể so sánh

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

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

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

Kết cấu và nội dung chủ yếu của báo cáo tài chính

Những thông tin chung về doanh nghiệp

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

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

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

Kỳ báo cáo

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

- a) Lý do phải thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và

b) Các số liệu tương ứng nhằm để so sánh được trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phần thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan, trong trường hợp này là không thể so sánh được với các số liệu của niên độ hiện tại.

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

Bảng cân đối kế toán

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

37. Trong Bảng cân đối kế toán mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn. Trường hợp do tính chất hoạt động doanh nghiệp không thể phân biệt được giữa ngắn hạn và dài hạn, thì các tài sản và nợ phải trả phải được trình bày thứ tự theo tính thanh khoản giảm dần.

38. Với cả hai phương pháp trình bày, đối với từng khoản mục tài sản và nợ phải trả, doanh nghiệp phải trình bày tổng số tiền dự tính được thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, số tiền được thu hồi hoặc thanh toán sau 12 tháng.

39. Doanh nghiệp hoạt động sản xuất kinh doanh trong một chu kỳ hoạt động có thể xác định được, việc phân loại riêng biệt các tài sản và nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn trong Bảng cân đối kế toán sẽ cung cấp những thông tin hữu ích thông qua việc phân biệt giữa các tài sản thuần luân chuyển liên tục như vốn lưu động với các tài sản thuần được sử dụng cho hoạt động dài hạn của doanh nghiệp. Việc phân biệt này cũng làm rõ tài sản sẽ được thu hồi trong kỳ hoạt động hiện tại và nợ phải trả đến hạn thanh toán trong kỳ hoạt động này.

Tài sản ngắn hạn, dài hạn

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

a) Được dự tính để bán hoặc sử dụng trong khuôn khổ của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

b) Được nắm giữ chủ yếu cho mục đích thương mại hoặc cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ; hoặc

c) Là tiền hoặc tài sản tương đương tiền mà việc sử dụng không gặp một hạn chế nào.

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

42. Tài sản dài hạn gồm tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.

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

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

Nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn

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

- a) Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc
- b) Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

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

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

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

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

- a) Kỳ hạn thanh toán ban đầu là trên 12 tháng;
- b) Doanh nghiệp có ý định tái tài trợ các khoản nợ này trên cơ sở dài hạn và đã được chấp nhận bằng văn bản về việc tái tài trợ hoặc hoãn kỳ hạn thanh toán trước ngày báo cáo tài chính được phép phát hành.

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

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

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

- a) Bên cho vay đã cam kết, trước khi báo cáo tài chính được phép phát hành, là sẽ không đòi hỏi phải thanh toán khoản nợ này khi các điều kiện kể trên không được thoả mãn; và
- b) Khả năng không thể xảy ra việc không thoả mãn các điều kiện kể trên trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ là rất thấp.

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

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

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

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

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

a) Các khoản mục hàng dọc được đưa thêm vào khi một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu phải trình bày riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán hoặc khi quy mô, tính chất hoặc chức năng của một yếu tố thông tin đòi hỏi phải trình bày riêng biệt nhằm phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp;

b) Cách thức trình bày và sắp xếp theo thứ tự các yếu tố thông tin có thể được sửa đổi theo tính chất và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc

nắm bắt được tình hình tài chính tổng quan của doanh nghiệp. Ví dụ ngân hàng, các tổ chức tài chính tương tự thì việc trình bày Bảng cân đối kế toán được quy định cụ thể hơn trong Chuẩn mực “Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự”.

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

54. Doanh nghiệp phải trình bày trong Bảng cân đối kế toán hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính việc phân loại chi tiết bổ sung các khoản mục được trình bày, sắp xếp phù hợp với các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mỗi khoản mục cần được phân loại chi tiết, nếu cần, theo tính chất; giá trị các khoản phải trả và phải thu từ công ty mẹ, từ các công ty con, công ty liên kết và từ các bên liên quan khác cần phải được trình bày riêng rẽ.

55. Mức độ chi tiết của việc phân loại chi tiết các khoản mục trong Bảng cân đối kế toán hoặc trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính sẽ tùy thuộc vào những quy định của các chuẩn mực kế toán và cũng tùy thuộc vào quy mô, tính chất và chức năng của giá trị các khoản mục. Việc trình bày sẽ thay đổi đối với mỗi khoản mục, ví dụ:

- a) Các tài sản cố định hữu hình được phân loại theo qui định trong Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình” ra thành Nhà cửa, vật kiến trúc; Máy móc, thiết bị; Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; Thiết bị, dụng cụ quản lý; Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm; TSCĐ hữu hình khác.
- b) Các khoản phải thu được phân tích ra thành các khoản phải thu của khách hàng, các khoản phải thu nội bộ, các khoản phải thu của các bên có liên quan, các khoản thanh toán trước và các khoản phải thu khác;
- c) Hàng tồn kho được phân loại, phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho”, ra thành nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm,..
- d) Các khoản dự phòng được phân loại riêng biệt cho phù hợp với hoạt động của doanh nghiệp; và
- e) Vốn góp và các khoản dự trữ được trích lập từ lợi nhuận được phân loại riêng biệt thành vốn góp, thặng dư vốn cổ phần và các khoản dự trữ.
- f) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Các thông tin phải trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

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

1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;
2. Các khoản giảm trừ;
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
4. Giá vốn hàng bán;
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
6. Doanh thu hoạt động tài chính;
7. Chi phí tài chính;
8. Chi phí bán hàng;
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp;

10. Thu nhập khác;
11. Chi phí khác;
12. Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết và liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);
13. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;
14. Thuế thu nhập doanh nghiệp;
15. Lợi nhuận sau thuế;
16. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lãi hoặc lỗ sau thuế (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);
17. Lợi nhuận thuần trong kỳ.

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

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

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

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

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

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

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

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

Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Cấu trúc

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Giải trình về cơ sở đánh giá và chính sách kế toán được áp dụng;

c) Thông tin bổ sung cho các khoản mục được trình bày trong mỗi báo cáo tài chính theo thứ tự trình bày mỗi khoản mục hàng dọc và mỗi báo cáo tài chính;

d) Trình bày những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu;

e) Những thông tin khác, gồm:

(i) Những khoản nợ tiềm tàng, những khoản cam kết và những thông tin tài chính khác; và

(ii) Những thông tin phi tài chính.

Trình bày chính sách kế toán

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

a) Các cơ sở đánh giá được sử dụng trong quá trình lập báo cáo tài chính;

b) Mỗi chính sách kế toán cụ thể cần thiết cho việc hiểu đúng các báo cáo tài chính.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Lãi hoặc lỗ thuần của niên độ;
- b) Yếu tố thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được hạch toán trực tiếp vào nguồn vốn chủ sở hữu theo quy định của các chuẩn mực kế toán khác và tổng số các yếu tố này;
- c) Tác động lũy kế của những thay đổi trong chính sách kế toán và những sửa chữa sai sót cơ bản được đề cập trong phần các phương pháp hạch toán quy định trong Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”;
- d) Các nghiệp vụ giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;
- e) Số dư của khoản mục lãi, lỗ lũy kế vào thời điểm đầu niên độ và cuối niên độ, và những biến động trong niên độ; và
- f) Đối chiếu giữa giá trị ghi sổ của mỗi loại vốn góp, thặng dư vốn cổ phần, các khoản dự trữ vào đầu niên độ và cuối niên độ và trình bày riêng biệt từng sự biến động.

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

a/ Đối với mỗi loại cổ phiếu :

- (i) Số cổ phiếu được phép phát hành;
- (ii) Số cổ phiếu đã được phát hành và được góp vốn đầy đủ và số cổ phiếu đã được phát hành nhưng chưa được góp vốn đầy đủ;
- (iii) Mệnh giá của cổ phiếu hoặc các cổ phiếu không có mệnh giá;
- (iv) Phần đối chiếu số cổ phiếu đang lưu hành tại thời điểm đầu và cuối niên độ;
- (v) Các quyền lợi, ưu đãi và hạn chế gắn liền với cổ phiếu, kể cả những hạn chế trong việc phân phối cổ tức và việc trả lại vốn góp;
- (vi) Các cổ phiếu do chính doanh nghiệp nắm giữ hoặc do các công ty con, công ty liên kết của doanh nghiệp nắm giữ; và
- (vii) Các cổ phiếu được dự trữ để phát hành theo các cách lựa chọn và các hợp đồng bán hàng, bao gồm điều khoản và số liệu bằng tiền;

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

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

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

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

Các thông tin khác cần được cung cấp

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

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

CHUẨN MỤC

SỐ 25 BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ KẾ TOÁN KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ và kế toán khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

02. Chuẩn mực này áp dụng để:

- Lập và trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ;
- Kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Chuẩn mực này không quy định về:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

04. Tất cả các công ty mẹ phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, ngoại trừ công ty mẹ được quy định ở đoạn 05 dưới đây.

05. Công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp này, công ty mẹ phải giải trình lý do không lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và cơ sở kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ; Đồng thời phải trình bày rõ tên và địa điểm trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.

06. Người sử dụng báo cáo tài chính của công ty mẹ luôn quan tâm đến thực trạng tài chính, kết quả hoạt động và các thay đổi về tình hình tài chính của toàn bộ tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất cần đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của người sử dụng báo cáo tài chính của tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất phải thể hiện được các thông tin về tập đoàn như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt.

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

Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất

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

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

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

(d) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

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

(a) Quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời vì công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc

(b) Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

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

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

Trình tự hợp nhất

12. Khi hợp nhất báo cáo tài chính, báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sẽ được hợp nhất theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, thu nhập khác và chi phí. Để báo cáo tài chính hợp nhất cung cấp được đầy đủ các thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn như đối với một doanh nghiệp độc lập, cần tiến hành những bước sau:

a) Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ (quy định tại chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh", chuẩn mực này cũng quy định phương pháp kế toán khoản lợi thế thương mại phát sinh);

b) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần của công ty con bị hợp nhất trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn để tính lãi, hoặc lỗ thuần có thể được xác định cho những đối tượng sở hữu công ty mẹ;

c) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất được xác định và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm:

i) Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định phù hợp với chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh"; và

ii) Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh.

13. Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải trả khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

14. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các giao dịch nội bộ, các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch này phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

15. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán và các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, các khoản chi phí, cổ tức phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản, như hàng tồn kho và tài sản cố định cũng được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đã được khấu trừ khi xác định giá trị ghi sổ của tài sản cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Sự khác biệt về thời gian phát sinh trên phương diện thuế thu nhập doanh nghiệp từ việc loại trừ các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện trong nội bộ được giải quyết phù hợp với Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

16. Khi các báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, phải thực hiện điều chỉnh cho những giao dịch quan trọng hay những sự kiện quan trọng xảy ra trong kỳ giữa ngày lập các báo cáo đó và ngày lập báo cáo tài chính của công ty mẹ. Trong bất kỳ trường hợp nào, sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán không được vượt quá 3 tháng.

17. Báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sử dụng để hợp nhất báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, công ty con phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của tập đoàn. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các báo cáo tài chính có thể được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nguyên tắc nhất quán bắt buộc độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập báo cáo tài chính phải thống nhất qua các kỳ.

18. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập phải áp dụng chính sách kế toán một cách thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự. Nếu không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất trong khi hợp nhất báo cáo tài chính, công ty mẹ phải giải trình vấn đề này cùng với các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong báo cáo tài chính hợp nhất.

19. Trong nhiều trường hợp, nếu một công ty con của tập đoàn sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng trong các báo cáo tài chính hợp nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong hoàn cảnh tương tự, thì những điều chỉnh thích hợp với các báo cáo tài chính của công ty con đó phải được thực hiện trước khi dùng cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.

20. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con sẽ được đưa vào báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày mua, là ngày công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát công ty con theo chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh". Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con bị thanh lý được đưa vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho tới ngày thanh lý, là ngày công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát đối với công ty con. Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con. Để đảm bảo tính so sánh được của báo cáo tài chính từ niên độ này đến niên độ khác, cần cung cấp thông tin bổ sung về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến

tình hình tài chính tại ngày báo cáo và kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của kỳ trước.

21. Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết".

22. Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tại ngày doanh nghiệp không còn là một công ty con được hạch toán theo phương pháp giá gốc.

23. Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt.

24. Các khoản lỗ tương ứng với phần vốn của cổ đông thiểu số trong công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn vốn của họ trong tổng vốn chủ sở hữu của công ty con. Khoản lỗ vượt trội cũng như bất kỳ các khoản lỗ thêm nào khác được tính giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

25. Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi của công ty con phải trả cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.

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

26. Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày theo phương pháp giá gốc.

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

Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

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

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

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

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

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

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

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

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

CHUẨN MỤC

SỐ 26 THÔNG TIN VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp trình bày thông tin trong báo cáo tài chính về các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp báo cáo với các bên liên quan.

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

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

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

(a) Những doanh nghiệp kiểm soát, hoặc bị kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian, hoặc dưới quyền bị kiểm soát chung với doanh nghiệp báo cáo (bao gồm công ty mẹ, công ty con, các công ty con cùng tập đoàn);

(b) Các công ty liên kết (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”);

(c) Các cá nhân có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp biểu quyết ở các doanh nghiệp báo cáo dẫn đến có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp này, kể cả các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này. Thành viên mật thiết trong gia đình của một cá nhân là những người có thể chi phối hoặc bị chi phối bởi người đó khi giao dịch với doanh nghiệp như quan hệ: Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị em ruột;

(d) Các nhân viên quản lý chủ chốt có quyền và trách nhiệm về việc lập kế hoạch, quản lý và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, bao gồm những người lãnh đạo, các nhân viên quản lý của công ty và các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này;

(đ) Các doanh nghiệp do các cá nhân được nêu ở đoạn (c) hoặc (d) nắm trực tiếp hoặc gián tiếp phần quan trọng quyền biểu quyết hoặc thông qua việc này người đó có thể có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp. Trường hợp này bao gồm những doanh nghiệp được sở hữu bởi những người lãnh đạo hoặc các cổ đông chính của doanh nghiệp báo cáo và những doanh nghiệp có chung một thành viên quản lý chủ chốt với doanh nghiệp báo cáo.

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

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

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

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

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

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

Kiểm soát: Là quyền sở hữu trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con, đối với hơn nửa quyền biểu quyết của một doanh nghiệp hoặc có vai trò đáng kể trong quyền biểu quyết và quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của ban quản lý doanh nghiệp (theo luật hoặc theo thỏa thuận).

Ảnh hưởng đáng kể: Là quyền được tham gia vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp, nhưng không kiểm soát các chính sách đó. Ảnh hưởng đáng kể có thể được thực hiện thông qua một số cách như: có đại diện trong Hội đồng quản trị, tham gia trong quá trình lập chính sách, tham gia vào các giao dịch quan trọng giữa các công ty cùng tập đoàn, trao đổi nội bộ các nhân viên quản lý, hoặc phụ thuộc về các thông tin kỹ thuật. Ảnh hưởng đáng kể có thể có được qua việc sở hữu cổ phần, theo luật hoặc theo thỏa thuận.

Riêng việc sở hữu cổ phần, ảnh hưởng đáng kể được hiểu theo định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

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

(a) Hai công ty có chung Giám đốc, không kể trường hợp 3(d) và 3(e) nêu ở trên (nhưng cũng cần xem xét trường hợp ngoại lệ thông qua việc đánh giá khả năng người Giám đốc đó có thể ảnh hưởng tới các chính sách của cả hai công ty trong các giao dịch chung);

(b) Các tổ chức, cá nhân có quan hệ thông thường với doanh nghiệp:

- Những tổ chức, cá nhân cung cấp tài chính;
- Các tổ chức chính trị, đoàn thể, xã hội;
- Các đơn vị phục vụ công cộng;
- Các cơ quan quản lý nhà nước.

(c) Khách hàng, nhà cung cấp, nhà phân phối, hay đại lý nói chung mà doanh nghiệp tiến hành một khối lượng lớn giao dịch mặc dù dẫn đến sự phụ thuộc về kinh tế.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các bên liên quan

07. Quan hệ giữa các bên liên quan là một đặc điểm bình thường của thương mại và kinh doanh. Ví dụ: Các doanh nghiệp thường xuyên thực hiện một phần hoạt động của riêng mình thông qua một công ty con hay các công ty liên kết nhằm tìm kiếm lợi ích từ các doanh nghiệp khác theo mục đích đầu tư hay kinh doanh, để từ đó có thể kiểm soát hay ảnh hưởng đáng kể đối với các quyết định tài chính và hoạt động của doanh nghiệp được đầu tư.

08. Mỗi quan hệ với các bên liên quan có thể có ảnh hưởng tới tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp báo cáo. Các bên liên quan có thể tham gia vào các giao dịch mà các bên không liên quan sẽ không tham gia vào. Hơn nữa, giao dịch giữa các bên liên quan có thể được thực hiện không theo các giá trị như giao dịch giữa các bên không liên quan.

09. Tình hình kinh doanh và tình hình tài chính của một doanh nghiệp có thể bị ảnh hưởng bởi mối quan hệ giữa các bên liên quan kể cả khi không có giao dịch giữa các bên này. Sự tồn tại đơn thuần của mối quan hệ này cũng có thể đủ làm ảnh hưởng tới giao dịch của doanh nghiệp báo cáo với các bên khác, ví dụ, một công ty con có thể chấm dứt quan hệ buôn bán với một bạn hàng sau khi công ty mẹ của nó mua một công ty con khác có cùng hoạt động với bạn hàng nói trên. Trường hợp khác, một doanh nghiệp có thể bị hạn chế hoạt động do chịu ảnh hưởng đáng kể từ doanh nghiệp khác, ví dụ, một công ty con có thể bị công ty mẹ chỉ thị không tiến hành hoạt động nghiên cứu và phát triển.

10. Do những khó khăn vốn có trong việc xác định ảnh hưởng của việc bị chi phối mà không dẫn đến các giao dịch, nên chuẩn mực này không yêu cầu trình bày các ảnh hưởng đó.

11. Việc hạch toán hoạt động chuyển giao nguồn lực thông thường dựa vào giá thỏa thuận giữa các bên. Giá áp dụng giữa các bên không liên quan là giá được xác định hoàn toàn độc lập. Các bên liên quan có thể có một mức độ linh hoạt trong quá trình thỏa thuận giá mà giữa các bên không liên quan không có.

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

- (a) Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được;
- (b) Phương pháp giá bán lại;
- (c) Phương pháp giá vốn cộng lãi.

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

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

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

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

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

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

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

Trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

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

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

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

(a) Khối lượng các giao dịch thể hiện bằng giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng;

(b) Giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng của các khoản mục chưa thanh toán;

(c) Chính sách giá cả.

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

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