

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 1676/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 01 tháng 9 năm 2021

QUYẾT ĐỊNH

CÔNG BỐ 5 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM ĐỢT 1

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015;

Căn cứ Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30 tháng 12 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán;

Căn cứ Nghị định số 87/2017/NĐ-CP ngày 26 tháng 7 năm 2017 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Thực hiện Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam;

Theo đề nghị của Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán; căn cứ yêu cầu thực tế triển khai áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Phê duyệt 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1 nêu tại các phụ lục kèm theo bao gồm:

1. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “Trình bày báo cáo tài chính” (Phụ lục số 01);
2. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ” (Phụ lục số 02);
3. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “Hàng tồn kho” (Phụ lục số 03);
4. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” (Phụ lục số 04);
5. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình” (Phụ lục số 05).

Điều 2. Tổ chức thực hiện:

1. Giao Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán:

a. Căn cứ nội dung các chuẩn mực kế toán công đã ban hành, nghiên cứu trình cấp có thẩm quyền bổ sung, sửa đổi các chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị kế toán trong lĩnh vực công và các văn bản pháp luật có liên quan, phù hợp với quy định hiện hành về cơ chế tài chính công và ngân sách nhà nước, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị theo từng lĩnh vực hoạt động theo lộ trình phù hợp.

b. Phối hợp với các đơn vị liên quan, tiếp tục nghiên cứu các chuẩn mực kế toán công theo kế hoạch nêu trong Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính để công bố các chuẩn mực tiếp theo.

2. Giao Thủ trưởng các đơn vị có liên quan thuộc, trực thuộc Bộ Tài chính, căn cứ chức năng, nhiệm vụ được giao, nghiên cứu, đào tạo, phổ biến nội dung chuẩn mực kế toán công Việt Nam, vận dụng các thông lệ tốt, phù hợp để làm căn cứ đề xuất và tham mưu cho Bộ về việc cải cách cơ chế chính sách trong khu vực công của Việt Nam.

Điều 3. Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký.

Điều 4. Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán; Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ; Vụ trưởng Vụ Pháp chế; Chánh văn phòng Bộ và các đơn vị có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.

Nơi nhận:

- Lãnh đạo Bộ;
- Như Điều 4;
- Lưu: VT, QLKT (40 bản).

**KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG**

Tạ Anh Tuấn

PHỤ LỤC SỐ 01

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 01 TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 1 “*Trình bày Báo cáo tài chính*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 1 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 1 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2006, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 1. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Báo cáo tài chính riêng	4

2	Báo cáo tài chính hợp nhất	4
3	Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	25(a); 30(a); 86; 104(d); 110; 122
4	Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	38
5	Ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá hối đoái	51(d)
6	Công cụ tài chính: Ghi nhận và đo lường	66
7	Các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo	74
8	Lợi ích người lao động	101; 102
9	Dự phòng, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	115(d)
10	Công cụ tài chính: Trình bày	115(d)
11	Bất động sản đầu tư	125
12	Thuyết minh về lợi ích trong đơn vị khác	125

VPSAS 01 - TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 (sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12: Hàng tồn kho;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31: Tài sản vô hình.*

VPSAS 01 - TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “Trình bày báo cáo tài chính” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 137. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG	1-11
Mục đích	1
Phạm vi	2-4
Định nghĩa	5-11
Đơn vị kinh tế	6-8
Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng	9
Tính trọng yếu	10
Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu	11
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ	12-137
Mục đích của báo cáo tài chính	12-15
Trách nhiệm lập báo cáo tài chính	16-17
Các thành phần của báo cáo tài chính	18-22
Xem xét tổng thể	23-46
Trình bày hợp lý và tuân thủ các chuẩn mực kế toán công	23-25
Hoạt động liên tục	26-29
Trình bày nhất quán	30-32
Trọng yếu và tổng hợp	33-35
Bù trừ	36-40

Thông tin có thể so sánh	41-46
<i>Thông tin so sánh tối thiểu</i>	41-46
Cấu trúc và nội dung	47-137
Giới thiệu	47-48
Nhận dạng báo cáo tài chính	49-53
Kỳ báo cáo	54-55
Tính kịp thời	56
Báo cáo tình hình tài chính	57-84
<i>Sự khác nhau giữa ngắn hạn và dài hạn</i>	57-62
<i>Tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn</i>	63-66
<i>Nợ ngắn hạn, nợ dài hạn</i>	67-74
<i>Các thông tin phải được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính</i>	75-79
<i>Thông tin có thể được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính</i>	80-84
Báo cáo kết quả hoạt động	85-103
<i>Thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ</i>	85-87
<i>Thông tin được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động.</i>	88-91
<i>Thông tin có thể được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động hoặc trên Thuyết minh báo cáo tài chính</i>	92-103
Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu	104-111
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	112
Thuyết minh báo cáo tài chính	113-117
<i>Cấu trúc</i>	118-125
<i>Thông tin về các chính sách kế toán</i>	126-133

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định cách thức trình bày báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung và việc so sánh với báo cáo tài chính của các kỳ trước và của các đơn vị khác. Để đạt được mục đích trên, chuẩn mực này quy định tổng thể những vấn đề chung cần xem xét khi trình bày báo cáo tài chính, hướng dẫn về cấu trúc của báo cáo và những yêu cầu tối thiểu về nội dung của báo cáo tài chính được lập trên cơ sở kế toán dồn tích. Việc nhận diện, xác định giá trị, ghi nhận, trình bày và công bố thông tin về các nghiệp vụ cụ thể và các sự kiện khác được quy định trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan khác.

Phạm vi

2. Chuẩn mực này được áp dụng cho tất cả các báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung được lập và trình bày trên cơ sở kế toán dồn tích phù hợp với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

3. Báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung là các báo cáo nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho người sử dụng không yêu cầu phải được cung cấp các báo cáo với các thông tin cụ thể. Người sử dụng báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung bao gồm người nộp thuế và phí, các nhà lập pháp, các cơ quan quản lý, các chủ nợ vay, các nhà cung cấp hàng hóa dịch vụ, các cơ quan truyền thông và người lao động. Báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung bao gồm các báo cáo được trình bày riêng biệt hoặc trong khuôn khổ các tài liệu được công khai, ví dụ như báo cáo định kỳ hàng năm. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc tổng hợp các thông tin tài chính giữa kỳ.

4. Chuẩn mực này được áp dụng chung cho cả việc lập báo cáo tài chính hợp nhất và lập báo cáo tài chính riêng, theo quy định tại các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan.

Định nghĩa

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

Các khoản phân phối cho chủ sở hữu là các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng được đơn vị phân phối cho một số hoặc tất cả các chủ sở hữu của đơn vị đó, dưới hình thức lợi nhuận từ vốn đầu tư hoặc hoàn trả vốn đầu tư.

Chi phí là những khoản giảm lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời kỳ báo cáo dưới hình thức luồng tiền chỉ ra, hoặc việc sử dụng các tài sản, hoặc việc phát sinh các khoản nợ phải trả dẫn đến giảm tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị, ngoài các khoản phân phối cho chủ sở hữu.

Cơ sở dồn tích là cơ sở kế toán theo đó các giao dịch và các sự kiện khác được ghi nhận khi chúng phát sinh (không phụ thuộc vào thực tế đã thu hoặc chi các khoản tiền hoặc tương đương tiền hay chưa). Các giao dịch và sự kiện được ghi chép trong sổ kế toán và ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán mà chúng phát sinh. Các yếu tố được ghi nhận trên cơ sở kế toán dồn tích là tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, doanh thu và chi phí.

Doanh thu là tổng các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị thu được trong kỳ báo cáo làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị, không bao gồm các khoản tăng liên quan đến vốn góp của chủ sở hữu.

Đơn vị kinh tế là một tập hợp bao gồm một đơn vị kiểm soát và tất cả các đơn vị chịu kiểm soát của đơn vị đó cho mục đích lập báo cáo tài chính.

Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ mà việc thanh toán các nghĩa vụ này sẽ làm giảm các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của đơn vị.

Tài sản là các nguồn lực được kiểm soát bởi đơn vị do kết quả của những sự kiện trong quá khứ và đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai từ các nguồn lực này.

Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu là phần lợi ích còn lại trong tài sản của đơn vị sau khi đã trừ hết nợ phải trả.

Thuyết minh bao gồm các thông tin bổ sung cho các thông tin được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính, Báo cáo kết quả hoạt động, Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Thuyết minh cung cấp các diễn giải hoặc phân tích chi tiết các khoản mục được trình bày trong các báo cáo trên và thông tin về các khoản mục không đáp ứng tiêu chí được trình bày trong các báo cáo trên.

Trong yếu: Thông tin được coi là trọng yếu nếu việc bỏ sót hoặc báo cáo sai lệch về thông tin đó, một cách riêng rẽ hoặc chung với các thông tin khác, có thể làm ảnh hưởng đến quyết định hoặc các nhận định của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và bản chất của việc bỏ sót hoặc báo cáo sai lệch trong từng hoàn cảnh cụ thể. Quy mô hoặc bản chất của thông tin, hoặc kết hợp quy mô và bản chất của thông tin có thể là các yếu tố để xác định tính trọng yếu.

Vốn góp của chủ sở hữu là những lợi ích kinh tế tương lai mà đơn vị nhận được từ bên ngoài, nhưng không làm phát sinh nợ phải trả của đơn vị mà hình thành lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị. Các khoản vốn góp này có đặc điểm:

(a) Mang lại quyền (i) phân phối các lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời gian hoạt động của đơn vị mà các quyền này chỉ thuộc về chủ sở hữu hoặc đại diện của chủ sở hữu của đơn vị, và (ii) phân phối bất kỳ khoản chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả của đơn vị khi đơn vị giải thể; và/hoặc

(b) Có thể được đem bán, trao đổi, chuyển giao hoặc mua lại.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Đơn vị kinh tế

6. Thuật ngữ “đơn vị kinh tế” được sử dụng trong chuẩn mực này để chỉ một tập hợp bao gồm một đơn vị kiểm soát và tất cả các đơn vị chịu kiểm soát của đơn vị đó cho mục đích lập báo cáo tài chính.

7. Các thuật ngữ khác có thể sử dụng thay thế để chỉ đơn vị kinh tế là “đơn vị hợp nhất”, “đơn vị kế toán cấp trên” và “đơn vị dự toán cấp I”.

8. Một đơn vị kinh tế có thể bao gồm cả các đơn vị hoạt động vì mục đích xã hội theo chức năng, nhiệm vụ được giao và mục đích thương mại. Ví dụ Bộ có thể bao gồm các đơn vị hành chính nhà nước chỉ sử dụng NSNN hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ được giao và cả các đơn vị sự nghiệp công lập vừa thực hiện nhiệm vụ được giao và vừa thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ theo quy định của pháp luật.

Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng

9. Tài sản là phương tiện để các đơn vị thực hiện các hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ của mình. Những tài sản được sử dụng để trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “lợi ích kinh tế tương lai”. Những tài sản được sử dụng để cung cấp hàng hóa, dịch vụ phù hợp với mục đích hoạt động của một đơn vị nhưng không trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “dịch vụ tiềm tàng”. Để bao quát toàn bộ mục đích sử dụng tài sản, chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng” để mô tả đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản.

Tính trọng yếu

10. Việc đánh giá việc bỏ sót hoặc báo cáo sai lệch có thể ảnh hưởng đến quyết định của người đọc báo cáo tài chính hay không, có ảnh hưởng trọng yếu hay không, dựa trên mong muốn và năng lực của người sử dụng báo cáo đó. Người sử dụng báo cáo phải có sự hiểu biết hợp lý về lĩnh vực công, các hoạt động kinh tế và kế toán, có ý thức cố gắng ở mức độ cần thiết để tìm hiểu

thông tin. Do đó, khi đánh giá cần tính toán đến mức độ người sử dụng thông tin với những đặc điểm đó có thể bị ảnh hưởng trong việc nhận định về báo cáo tài chính và ra các quyết định.

Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu

11. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu là thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực này để chỉ phần giá trị còn lại của tài sản trong báo cáo tình hình tài chính sau khi đã trừ hết nợ phải trả. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có thể dương hoặc âm. Các thuật ngữ khác có thể được sử dụng thay thế cho thuật ngữ tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, với điều kiện các thuật ngữ đó có ý nghĩa rõ ràng (ví dụ tài sản thuần).

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Mục đích của báo cáo tài chính

12. Báo cáo tài chính là các thông tin về tình hình tài chính và kết quả tài chính của một đơn vị được trình bày có mục đích theo biểu mẫu, được cấu trúc chặt chẽ. Mục đích của báo cáo tài chính là cung cấp thông tin hữu ích về tình hình tài chính, kết quả tài chính và các luồng tiền của đơn vị cho người sử dụng báo cáo tài chính để đánh giá và đưa ra các quyết định về việc phân bổ, sử dụng các nguồn lực. Báo cáo tài chính trong lĩnh vực kế toán công phải cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định, phải thể hiện khả năng giải trình của đơn vị về việc sử dụng những nguồn lực đã tiếp nhận, theo các hình thức sau:

(a) Cung cấp thông tin về các nguồn lực, sự phân bổ các nguồn lực và việc sử dụng các nguồn lực tài chính;

(b) Cung cấp thông tin về các hoạt động của đơn vị để đảm bảo vốn cho các hoạt động và đáp ứng các nhu cầu chi tiêu;

(c) Cung cấp thông tin hữu ích cho việc đánh giá khả năng của đơn vị trong việc đảm bảo vốn cho các hoạt động, đáp ứng nhu cầu trả nợ và thực hiện cam kết của mình;

(d) Cung cấp thông tin về điều kiện tài chính của đơn vị và những thay đổi về điều kiện tài chính; và

(e) Cung cấp thông tin tổng hợp hữu ích để đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị trên các khía cạnh chi phí dịch vụ, hiệu quả và khả năng hoàn thành mục tiêu của đơn vị.

13. Báo cáo tài chính còn có vai trò dự đoán tương lai bằng việc cung cấp các thông tin hữu ích trong việc dự kiến mức độ nguồn lực cần thiết để tiến hành các hoạt động trong tương lai, các nguồn lực có thể được tạo ra từ các hoạt động trong tương lai, các rủi ro và bất ổn đi kèm. Ngoài ra, báo cáo tài chính còn có thể cung cấp cho người sử dụng các thông tin sau:

(a) Việc các nguồn lực đã được tiếp nhận và sử dụng hợp pháp tuân thủ theo dự toán được giao; và

(b) Việc các nguồn lực đã được tiếp nhận và sử dụng phù hợp với quy định của pháp luật, các cơ chế tài chính liên quan và các hợp đồng mà đơn vị đã ký kết.

14. Để đạt được các mục đích trên, báo cáo tài chính phải cung cấp các thông tin của đơn vị, như sau:

- (a) Tài sản;
- (b) Nợ phải trả;
- (c) Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu;
- (d) Doanh thu;
- (e) Chi phí;
- (f) Các thay đổi khác trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; và
- (g) Các luồng tiền.

15. Mặc dù các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính có thể liên quan tới các mục đích của báo cáo tài chính được nêu trong đoạn 12, tuy nhiên tất cả các mục đích này chưa chắc đã được đáp ứng hết. Đặc biệt là đối với các đơn vị hoạt động không có mục đích cơ bản vì lợi nhuận, lãnh đạo đơn vị phải đảm bảo việc cung cấp các dịch vụ theo nhiệm vụ được giao là các mục tiêu tài chính. Các thông tin bổ sung, bao gồm các báo cáo phi tài chính có thể được trình bày cùng với báo cáo tài chính để cung cấp một bức tranh toàn cảnh về hoạt động trong kỳ của đơn vị.

Trách nhiệm lập báo cáo tài chính

16. Đơn vị kế toán (bao gồm cả đơn vị kinh tế) phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, theo đó phải phân công người lập báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính phải có chữ ký của người lập, kế toán trưởng/phụ trách kế toán (hoặc người được ủy quyền), thủ trưởng đơn vị (hoặc người được ủy quyền) tại thời điểm ký báo cáo theo quy định của pháp luật. Đối với các trường hợp có quy định khác, ví dụ như hội đồng quản lý phê duyệt báo cáo tài chính,... thực hiện theo quy định hiện hành của pháp luật.

17. Kho bạc Nhà nước lập báo cáo tài chính nhà nước toàn quốc và báo cáo nhà nước tỉnh. Quy trình lập và ký báo cáo tài chính nhà nước thực hiện theo quy định pháp luật hiện hành về báo cáo tài chính nhà nước.

Các thành phần của báo cáo tài chính

18. Một bộ báo cáo tài chính hoàn chỉnh bao gồm:

- (a) Báo cáo tình hình tài chính;**

(b) Báo cáo kết quả hoạt động;

(c) Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu;

(d) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;

(e) Các đơn vị công bố công khai dự toán ngân sách được duyệt thì phải cung cấp số so sánh giữa dự toán ngân sách và số thực hiện, được trình bày như các thông tin tài chính bổ sung;

(f) Thuyết minh báo cáo tài chính, bao gồm tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu và các giải trình khác, và;

(g) Thông tin so sánh với giai đoạn trước theo quy định ở đoạn 41 và 42 của chuẩn mực này.

19. Báo cáo tài chính cung cấp cho người sử dụng các thông tin về các nguồn lực và nghĩa vụ của đơn vị tại ngày lập báo cáo và sự biến động của các nguồn lực giữa các thời điểm lập báo cáo. Các thông tin này hữu ích cho người sử dụng khi đưa ra các đánh giá về khả năng của đơn vị trong việc tiếp tục thực hiện nhiệm vụ được giao, cung cấp các hàng hóa, dịch vụ ở một mức độ cho phép và mức độ nguồn lực cần có trong tương lai để đảm bảo khả năng tiếp tục thực hiện nhiệm vụ và cung cấp hàng hóa, dịch vụ của đơn vị.

20. Các đơn vị trong lĩnh vực công có sử dụng NSNN hoặc một số nguồn lực khác được Nhà nước giao phải tuân thủ giới hạn về ngân sách dưới hình thức dự toán được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt, chỉ được sử dụng trong phạm vi dự toán đã được giao. Báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể cung cấp thông tin về việc liệu các nguồn lực đã được tiếp nhận và sử dụng hợp pháp theo dự toán được giao hay không. Các đơn vị công khai dự toán ngân sách đã được phê duyệt phải tuân thủ quy định về trình bày thông tin về dự toán ngân sách trên Báo cáo tài chính. Việc so sánh giữa dự toán và số thực hiện có thể được trình bày theo nhiều cách khác nhau, bao gồm;

- Sử dụng các thông tin tài chính bổ sung, trong đó trình bày về số chênh lệch giữa dự toán và số thực hiện; và
- Công bố thông tin về việc không vượt dự toán ngân sách.

21. Các đơn vị được khuyến khích trình bày bổ sung các thông tin để giúp cho người sử dụng báo cáo trong việc đánh giá kết quả hoạt động, việc quản lý tài sản của đơn vị, cũng như đưa ra các quyết định về việc phân bổ các nguồn lực. Các thông tin bổ sung này có thể bao gồm các thông tin chi tiết về kết quả hoạt động của đơn vị dưới hình thức các chỉ số hoạt động, báo cáo về hoạt động cung cấp dịch vụ, báo cáo về các chương trình, dự án và các báo cáo khác của lãnh đạo đơn vị về các sự kiện nổi bật của đơn vị trong kỳ báo cáo.

22. Các đơn vị cũng được khuyến khích trình bày thông tin về sự tuân thủ quy định pháp luật, các chế độ, chính sách hoặc quy định do các cơ quan có thẩm quyền ban hành. Khi báo cáo tài chính không cung cấp các thông tin về sự tuân thủ, đơn vị nên có thông tin dẫn chiếu tới bất kỳ

tài liệu nào có chứa các thông tin đó. Thông tin về sự không tuân thủ có liên quan tới mục đích giải trình của đơn vị, và có thể ảnh hưởng tới đánh giá của người sử dụng báo cáo tài chính về kết quả hoạt động của đơn vị và định hướng hoạt động trong tương lai. Điều này cũng có thể ảnh hưởng đến quyết định về việc phân bổ nguồn lực cho đơn vị đó trong tương lai.

Xem xét tổng thể

Trình bày hợp lý và tuân thủ các chuẩn mực kế toán công

23. Báo cáo tài chính phải trình bày một cách hợp lý tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền của đơn vị. Việc trình bày hợp lý yêu cầu phản ánh trung thực ảnh hưởng của các nghiệp vụ, các sự kiện khác và các điều kiện phù hợp với định nghĩa và tiêu chí ghi nhận tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí đã được quy định trong các chuẩn mực. Việc áp dụng đúng các chuẩn mực và trình bày thông tin bổ sung khi cần thiết được coi là báo cáo tài chính trình bày hợp lý.

24. Việc báo cáo tài chính tuân thủ theo các chuẩn mực kế toán công của Việt Nam được đơn vị kế toán nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính chỉ được coi là tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khi nó tuân thủ đầy đủ mọi yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công đã được Bộ Tài chính ban hành.

25. Trong hầu hết mọi trường hợp, khi tuân thủ chuẩn mực kế toán công Việt Nam, báo cáo tài chính sẽ được coi là trình bày hợp lý. Việc trình bày hợp lý còn yêu cầu đơn vị phải thực hiện:

(a) Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót. Chuẩn mực này quy định hệ thống các hướng dẫn có tính bắt buộc mà lãnh đạo đơn vị có thể xem xét khi chưa có các chuẩn mực cụ thể áp dụng cho một khoản mục nào đó.

(b) Trình bày thông tin bao gồm các chính sách kế toán, để có thể cung cấp các thông tin có liên quan, trung thực, dễ hiểu, kịp thời, đáng tin cậy, có thể so sánh và xác minh được.

(c) Cung cấp các thông tin bổ sung khi việc tuân thủ một quy định cụ thể của chuẩn mực chưa đủ để người đọc có thể hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch nhất định, các sự kiện khác và các điều kiện đối với tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị.

Hoạt động liên tục

26. Khi lập báo cáo tài chính, cần phải đánh giá khả năng tiếp tục hoạt động liên tục của đơn vị bởi những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính được lập trên cơ sở hoạt động liên tục trừ khi có chủ trương, kế hoạch giải thể hoặc ngừng hoạt động đối với đơn vị. Khi thực hiện đánh giá, những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính phải nhận biết được những vấn đề không chắc chắn trọng yếu liên quan đến những sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và phải công bố thông tin về những vấn đề không chắc chắn này. Khi báo cáo tài chính không được

lập trên cơ sở hoạt động liên tục thì đơn vị phải công bố điều này cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo và lý do tại sao đơn vị không được coi là hoạt động liên tục.

27. Báo cáo tài chính được lập trên giả định rằng đơn vị hoạt động liên tục, sẽ tiếp tục hoạt động bình thường và thực hiện các nghĩa vụ của mình trong một khoảng thời gian có thể dự đoán được trong tương lai. Để đánh giá liệu giả định hoạt động liên tục có hợp lý hay không, những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính phải xem xét tất cả những thông tin sẵn có liên quan đến hoạt động trong tương lai trong thời gian ít nhất là 12 tháng kể từ ngày báo cáo tài chính được phê duyệt.

28. Mức độ xem xét tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể và sự đánh giá về giả định hoạt động liên tục của đơn vị trong lĩnh vực công không dựa trên các kết quả kiểm tra về khả năng thanh toán thường được áp dụng đối với các doanh nghiệp. Có thể xảy ra trường hợp các hoạt động kiểm tra thông thường về khả năng thanh khoản và thanh toán có kết quả bất lợi, nhưng các nhân tố khác chỉ ra rằng đơn vị đó vẫn có khả năng hoạt động liên tục. Ví dụ:

(a) Đơn vị độc lập có thể có kết quả hoạt động không tốt về mặt tài chính, kể cả trong các kỳ tiếp theo, nhưng vẫn được cung cấp các nguồn lực để tiếp tục thực hiện nhiệm vụ. Trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ thỏa mãn giả định hoạt động liên tục của đơn vị.

(b) Đối với đơn vị độc lập, việc đánh giá tình hình tài chính của đơn vị đó tại ngày lập báo cáo tài chính có thể chỉ ra rằng đơn vị đó không có khả năng hoạt động liên tục. Tuy nhiên đơn vị đó có thể có các hợp đồng tài trợ dài hạn hoặc các thỏa thuận khác đảm bảo cho khả năng tiếp tục hoạt động của đơn vị.

29. Việc xác định khả năng hoạt động liên tục được xem xét đối với từng đơn vị độc lập. Khi đánh giá khả năng hoạt động liên tục, trước khi kết luận đơn vị có khả năng hoạt động liên tục hay không thì người lập báo cáo tài chính cần phải xem xét nhiều yếu tố liên quan đến nhiệm vụ được giao; kết quả hoạt động hiện tại và dự kiến trong tương lai; tình hình tái cơ cấu tổ chức, hoạt động đã công bố và dự kiến; ước tính doanh thu hoặc nguồn kinh phí chính phủ tiếp tục tài trợ; và các nguồn tài chính thay thế tiềm tàng của đơn vị, trước khi kết luận giả định hoạt động liên tục là phù hợp.

Trình bày nhất quán

30. Việc trình bày và phân loại các khoản mục trên báo cáo tài chính phải được thực hiện nhất quán từ kỳ này sang kỳ khác, trừ khi:

(a) Có sự thay đổi đáng kể về bản chất hoạt động của đơn vị hoặc khi soát xét lại báo cáo tài chính cho thấy rõ ràng việc trình bày hoặc phân loại các khoản mục theo cách khác sẽ hợp lý hơn theo các tiêu chí lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót; hoặc

(b) Chuẩn mực khác yêu cầu phải thay đổi việc trình bày hiện tại.

31. Một số trường hợp thay đổi hoạt động hoặc soát xét lại việc trình bày báo cáo tài chính có thể cần phải yêu cầu đơn vị trình bày báo cáo tài chính theo một cách khác. Ví dụ như một đơn vị kinh tế có thể bị chia tách, giải thể một bộ phận làm dịch vụ mà bộ phận làm dịch vụ này là một trong những đơn vị chịu kiểm soát lớn nhất của đơn vị lập báo cáo. Các bộ phận còn lại của đơn vị kinh tế đó là những đơn vị thực hiện nghiệp vụ quản lý và tư vấn chính sách. Trong trường hợp này, báo cáo tài chính lập dựa trên hoạt động cơ bản của đơn vị kinh tế trước đây không còn phù hợp với đơn vị kinh tế mới nữa.

32. Một đơn vị chỉ được thay đổi việc trình bày báo cáo tài chính khi sự thay đổi đó đem lại cho người sử dụng báo cáo những thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn, yêu cầu trình bày mới được tiếp tục thực hiện, đảm bảo tính có thể so sánh của thông tin. Khi thay đổi việc trình bày báo cáo tài chính, đơn vị phải phân loại lại các thông tin so sánh theo quy định tại đoạn 44 và 45 của chuẩn mực này.

Trọng yếu và tổng hợp

33. Từng nhóm các khoản mục tương tự có tính trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính. Các khoản mục có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày riêng biệt, trừ khi các khoản mục đó không trọng yếu.

34. Báo cáo tài chính là kết quả của việc xử lý và tổng hợp một lượng lớn các giao dịch và sự kiện, được tập hợp thành các nhóm theo tính chất hoặc chức năng. Công việc cuối cùng của quá trình này là trình bày các số liệu đã được phân loại và tổng hợp vào các khoản mục tương ứng trên biểu mẫu báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, hoặc thuyết minh báo cáo tài chính. Nếu một khoản mục riêng biệt nào đó không trọng yếu thì nó sẽ được tổng hợp với các khoản mục khác trên báo cáo tài chính hoặc trong thuyết minh báo cáo tài chính. Một khoản mục không đủ trọng yếu để được trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính nhưng có thể đủ trọng yếu để được trình bày riêng biệt trên thuyết minh báo cáo tài chính.

35. Vận dụng khái niệm trọng yếu có nghĩa là đơn vị không nhất thiết phải tuân thủ một quy định về trình bày thông tin của một chuẩn mực nếu thông tin đó không trọng yếu.

Bù trừ

36. Tài sản và nợ phải trả, doanh thu và chi phí không được bù trừ lẫn nhau trừ khi một chuẩn mực kế toán công Việt Nam yêu cầu hoặc cho phép.

37. Việc trình bày riêng rẽ tài sản và nợ phải trả, doanh thu và chi phí rất quan trọng. Việc bù trừ các khoản mục này trên báo cáo kết quả hoạt động hoặc trên báo cáo tình hình tài chính (trừ khi việc bù trừ phản ánh bản chất của nghiệp vụ hoặc sự kiện), sẽ làm giảm khả năng của người sử dụng báo cáo tài chính trong việc hiểu bản chất các nghiệp vụ, sự kiện và các điều kiện đã phát sinh; và đánh giá được luồng tiền trong tương lai của đơn vị. Trường hợp pháp luật cho phép đơn vị trích lập các khoản dự phòng thì được ghi nhận tài sản theo giá trị thuần sau khi trừ các khoản dự phòng, ví dụ như dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dự phòng nợ phải thu khó đòi, không bị coi là bù trừ.

38. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi định nghĩa doanh thu và quy định doanh thu được ghi nhận ở giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi đã trừ các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá. Trong một chu kỳ hoạt động bình thường, đơn vị có thể tham gia vào các giao dịch không tạo ra doanh thu nhưng có liên quan đến hoạt động chính tạo ra doanh thu. Kết quả của những giao dịch này được trình bày bằng cách bù trừ doanh thu với chi phí của cùng một giao dịch, nếu cách trình bày đó phản ánh được bản chất của giao dịch hoặc sự kiện. Ví dụ lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc thanh lý chuyển nhượng tài sản dài hạn, bao gồm các khoản đầu tư và tài sản hoạt động được trình bày bằng cách lấy số tiền thu được từ việc thanh lý trừ đi giá trị còn lại của tài sản và các chi phí liên quan đến việc thanh lý.

39. Ngoài ra, lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự cũng được trình bày theo giá trị thuần, ví dụ như lãi lỗ từ chênh lệch tỷ giá. Tuy nhiên nếu các khoản lãi lỗ này là trọng yếu thì phải được trình bày riêng biệt.

40. Việc bù trừ các luồng tiền được trình bày ở Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*”.

Thông tin có thể so sánh

Thông tin so sánh tối thiểu

41. Trừ khi một chuẩn mực kế toán công Việt Nam cho phép hoặc có yêu cầu khác, đơn vị phải trình bày các thông tin có thể so sánh của kỳ trước đối với tất cả các số liệu đã trình bày trên báo cáo tài chính. Đơn vị phải trình bày các thông tin so sánh dưới dạng diễn giải và mô tả nếu cần thiết để người đọc có thể hiểu được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

42. Đơn vị phải trình bày tối thiểu báo cáo tình hình tài chính với thông tin so sánh của kỳ trước, báo cáo kết quả hoạt động với thông tin so sánh của kỳ trước, báo cáo lưu chuyển tiền tệ với thông tin so sánh của kỳ trước và báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu với thông tin so sánh của kỳ trước và các thuyết minh có liên quan.

43. Trong một số trường hợp, các thông tin diễn giải được cung cấp trong báo cáo tài chính của các kỳ trước tiếp tục liên quan đến kỳ hiện tại. Ví dụ thông tin chi tiết về một vụ tranh chấp pháp lý xảy ra vào cuối kỳ trước chưa có kết quả rõ ràng, nếu đến thời điểm hiện tại vẫn chưa giải quyết xong thì phải được công bố trong kỳ này. Người sử dụng báo cáo sẽ có được thông tin về sự không chắc chắn tại ngày lập báo cáo tài chính kỳ trước và thông tin về việc đơn vị đã thực hiện trong kỳ này để xử lý vướng mắc đó.

44. Khi thay đổi cách trình bày hoặc phân loại các khoản mục trên báo cáo tài chính, các số liệu so sánh cũng phải được phân loại lại trừ khi việc đó không thể thực hiện được. Khi số liệu so sánh được phân loại lại, đơn vị phải trình bày:

(a) Bản chất của việc phân loại lại;

(b) Số liệu của mỗi khoản mục hoặc nhóm khoản mục được phân loại lại; và

(c) Lý do của việc phân loại lại.

45. Trường hợp không thể phân loại lại số liệu, đơn vị phải trình bày:

(a) Lý do không thể phân loại lại số liệu; và

(b) Bản chất của việc điều chỉnh sẽ phải thực hiện nếu số liệu được phân loại lại.

46. Việc tăng cường khả năng so sánh của thông tin giữa các kỳ báo cáo giúp cho người sử dụng trong việc ra quyết định và đánh giá quyết định, đặc biệt cho phép đánh giá xu hướng của các thông tin tài chính cho mục đích dự đoán. Trong một số trường hợp, không thể phân loại lại các thông tin so sánh của một kỳ cụ thể trước đó để so sánh với kỳ này. Ví dụ như trong bệnh viện công, kỳ trước số liệu doanh thu dịch vụ khám chữa bệnh đơn vị không mở theo dõi chi tiết theo doanh thu của từng khoa, phòng, tuy nhiên trong kỳ này yêu cầu này là bắt buộc thì không thể có được thông tin so sánh về số thu tính theo từng khoa, phòng so với kỳ trước.

Cấu trúc và nội dung

Giới thiệu

47. Chuẩn mực này yêu cầu trình bày các khoản mục nhất định trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và quy định việc trình bày các khoản mục khác trên các báo cáo này hoặc trên thuyết minh báo cáo tài chính. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 quy định đối với việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

48. Chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “trình bày” với nghĩa rộng bao hàm các khoản mục được trình bày trên báo cáo tình hình tài chính; báo cáo kết quả hoạt động; báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; và báo cáo lưu chuyển tiền tệ cũng như trong thuyết minh báo cáo tài chính. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác cũng yêu cầu về việc trình bày. Trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực này hoặc trong chuẩn mực khác, việc trình bày được thực hiện trên các báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ (nếu có liên quan), hoặc trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Nhận dạng báo cáo tài chính

49. Các báo cáo tài chính phải được xác định rõ ràng và phân biệt với các thông tin khác trong cùng một tài liệu được phát hành.

50. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam chỉ áp dụng cho các báo cáo tài chính và không áp dụng cho các thông tin khác được trình bày trong các loại báo cáo định kỳ khác. Do đó, người sử dụng báo cáo tài chính phải phân biệt được các thông tin được lập dựa trên quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam với các thông tin khác có thể hữu ích với người sử dụng nhưng không phải là đối tượng áp dụng chuẩn mực, có thể có các tài liệu khác cũng sử dụng thuật ngữ

báo cáo tài chính nhưng nội hàm không phải là các báo cáo tài chính được trình bày theo yêu cầu của chuẩn mực này.

51. Mỗi biểu mẫu của báo cáo tài chính phải được xác định rõ ràng. Ngoài ra, các thông tin sau phải được trình bày một cách nổi bật và được lặp đi lặp lại nếu cần thiết để người đọc có thể hiểu rõ các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính:

(a) Tên của đơn vị báo cáo hoặc các thông tin để xác định đơn vị báo cáo và bất kỳ thay đổi nào của các thông tin này kể từ ngày lập báo cáo kỳ trước; tên của đơn vị cấp trên của đơn vị lập báo cáo;

(b) Loại báo cáo: là báo cáo tài chính của một đơn vị độc lập hay một đơn vị kinh tế;

(c) Ngày báo cáo hoặc kỳ của báo cáo tài chính tương ứng với từng biểu mẫu của báo cáo tài chính;

(d) Đơn vị tiền tệ sử dụng trong báo cáo; như được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá hối đoái; và

(e) Đơn vị tính khi trình bày các khoản mục trong báo cáo tài chính.

52. Các yêu cầu trong đoạn 51 được thực hiện bắt buộc tại trang đầu tiên theo biểu mẫu quy định. Đơn vị có thể bổ sung thêm tiêu đề ở đầu mỗi trang tiếp theo và bổ sung thêm tiêu đề tóm tắt ở mỗi cột trên các trang sau của báo cáo tài chính, đảm bảo thống nhất. Ví dụ nếu báo cáo tài chính được trình bày dưới dạng dữ liệu điện tử mà không tách rời từng trang, thì các thông tin trên phải được lặp lại thường xuyên để đảm bảo người đọc hiểu được các thông tin được cung cấp trong báo cáo tài chính.

53. Để cho đơn giản và dễ hiểu hơn, các số liệu trong báo cáo tài chính có thể được trình bày theo đơn vị tính là nghìn hoặc triệu đồng Việt Nam hoặc đơn vị tiền tệ khác nếu pháp luật có quy định. Đơn vị tính này có thể chấp nhận được nếu mức độ làm tròn số được ghi rõ và không có thông tin trọng yếu nào bị bỏ sót.

Kỳ báo cáo

54. Báo cáo tài chính được lập ít nhất vào cuối kỳ kế toán năm, kỳ kế toán năm là 12 tháng được tính tròn theo năm dương lịch, Trường hợp thay đổi ngày lập báo cáo của đơn vị và kỳ báo cáo tài chính dài hơn hoặc ngắn hơn một năm thì ngoài kỳ báo cáo được trình bày trong báo cáo tài chính, đơn vị phải trình bày thêm:

(a) Lý do lập báo cáo tài chính cho kỳ dài hơn hoặc ngắn hơn một năm; và

(b) Việc không thể so sánh được số liệu của các khoản mục trên báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và những phân thuyết minh có liên quan.

55. Trong một số trường hợp, do đặc điểm hoạt động đơn vị có thể bị yêu cầu, hoặc tự quyết định thay đổi kỳ báo cáo (nếu được phép), ví dụ các trường học thay đổi kỳ kế toán theo năm học. Trong trường hợp này, nội dung quan trọng là người sử dụng thông tin phải nhận biết rằng số liệu kỳ này không thể so sánh được với số liệu kỳ trước, và lý do thay đổi kỳ báo cáo phải được trình bày.

Tính kịp thời

56. Tính hữu ích của báo cáo tài chính sẽ bị suy giảm nếu chúng không được cung cấp cho người sử dụng trong một thời gian hợp lý kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán. Để đảm bảo tính hữu ích của số liệu báo cáo tài chính nhằm cung cấp các thông tin phù hợp, hiệu quả cho người sử dụng báo cáo thì thời gian đơn vị phát hành báo cáo cần được xem xét trong phạm vi tối đa là 6 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các quy định cụ thể liên quan đến thời hạn phát hành báo cáo tài chính tại Luật Kế toán, chế độ kế toán mà đơn vị áp dụng và văn bản hướng dẫn lập báo cáo tài chính tổng hợp (hợp nhất) đối với đơn vị kế toán cấp trên (đơn vị kinh tế). Chuẩn mực này không có quy định ngoại lệ cho việc lập và nộp báo cáo chậm so với thời hạn quy định.

Báo cáo tình hình tài chính

Sự khác nhau giữa ngắn hạn và dài hạn

57. **Đơn vị phải trình bày riêng biệt các khoản mục tài sản ngắn hạn và dài hạn, nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn trên báo cáo tình hình tài chính theo quy định tại đoạn 63-74 của chuẩn mực này, trừ khi việc trình bày theo tính thanh khoản đem lại các thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn. Khi áp dụng ngoại lệ này, tất cả tài sản và nợ phải trả được trình bày theo thứ tự về tính thanh khoản.**

58. **Dù đơn vị áp dụng cách thức trình bày nào, đối với các khoản mục tài sản và nợ phải trả bao gồm cả các khoản dự kiến sẽ được thu hồi hoặc phải thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày lập báo cáo và sau 12 tháng kể từ ngày lập báo cáo, đơn vị phải trình bày số dự kiến được thu hồi hoặc phải thanh toán sau 12 tháng.**

59. Khi đơn vị cung cấp hàng hóa dịch vụ trong một chu kỳ hoạt động được xác định rõ ràng, việc phân loại riêng biệt tài sản, nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn trên báo cáo tình hình tài chính sẽ cung cấp những thông tin hữu ích để phân biệt giá trị tài sản ròng sẽ tiếp tục được sử dụng cho hoạt động của đơn vị trong thời gian ngắn hạn và dài hạn. Ngoài ra, cách thức trình bày này còn chỉ rõ các tài sản dự kiến sẽ được thanh khoản trong chu kỳ hoạt động hiện tại và số nợ phải trả dự kiến phải thanh toán trong cùng kỳ.

60. Đối với một số đơn vị, chẳng hạn như cơ quan hành chính nhà nước, các tổ chức tài chính, việc trình bày tài sản và nợ phải trả theo tính thanh khoản tăng dần hoặc giảm dần sẽ cung cấp thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn cách trình bày theo tiêu chí ngắn hạn/dài hạn, bởi vì các đơn vị đó không cung cấp hàng hóa dịch vụ trong một chu kỳ hoạt động được xác định rõ ràng.

61. Khi áp dụng đoạn 57, đơn vị được phép trình bày một số tài sản và nợ phải trả theo tiêu chí ngắn hạn/dài hạn, một số tài sản và nợ phải trả khác theo tiêu chí thanh khoản nếu cách trình bày đó đem lại những thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn. Đơn vị có thể thực hiện cách trình bày hỗn hợp này trong trường hợp có nhiều hoạt động đa dạng.

62. Thông tin về ngày dự kiến đến hạn của tài sản và nợ phải trả rất hữu ích trong việc đánh giá khả năng thanh khoản và thanh toán của đơn vị. Thông tin về ngày dự kiến thu hồi và thanh toán các khoản mục tài sản và nợ phải trả không bằng tiền như hàng tồn kho hay các khoản dự phòng cũng rất hữu ích, dù các khoản mục tài sản và nợ phải trả này được phân loại là ngắn hạn hay dài hạn.

Tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn

63. Một tài sản được phân loại là ngắn hạn nếu nó đáp ứng được một trong các tiêu chí sau:

(a) Được dự kiến thu hồi được hoặc nắm giữ để bán hoặc tiêu dùng trong một chu kỳ hoạt động bình thường của đơn vị;

(b) Mục đích nắm giữ ban đầu của đơn vị là để bán;

(c) Được dự kiến thu hồi được trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo; hoặc

(d) Là tiền hoặc tương đương tiền (theo định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02), trừ khi nó bị hạn chế trong việc đem đi trao đổi hoặc sử dụng để thanh toán một khoản nợ trong thời gian ít nhất 12 tháng kể từ ngày báo cáo.

Tất cả các tài sản còn lại được phân loại là tài sản dài hạn.

64. Chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “tài sản dài hạn” để chỉ các bất động sản, nhà xưởng, thiết bị, tài sản vô hình, tài sản tài chính có bản chất dài hạn. Có thể sử dụng các thuật ngữ thay thế với điều kiện các thuật ngữ đó có cùng bản chất và ý nghĩa rõ ràng.

65. Chu kỳ hoạt động của đơn vị là khoảng thời gian đơn vị cần để chuyển hóa các yếu tố đầu vào hoặc nguồn lực thành các sản phẩm đầu ra. Khi chu kỳ hoạt động thông thường của đơn vị không được xác định một cách rõ ràng, đơn vị được mặc định thời hạn của chu kỳ là 12 tháng.

66. Tài sản ngắn hạn bao gồm các tài sản (ví dụ như các khoản thuế phải thu, các khoản phải thu về sử dụng dịch vụ, các khoản phạt và phí phải thu, hàng tồn kho ,...) được thu hồi, tiêu thụ hoặc đem bán như là một phần của chu kỳ hoạt động bình thường, ngay cả khi đơn vị dự kiến không thu hồi được các tài sản này trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo. Tài sản ngắn hạn còn bao gồm cả các tài sản được nắm giữ với mục đích ban đầu là để bán (ví dụ bao gồm các tài sản tài chính được phân loại là được nắm giữ để bán theo quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan).

Nợ ngắn hạn, nợ dài hạn

67. Một khoản nợ phải trả được phân loại là nợ ngắn hạn khi đáp ứng được một trong các tiêu chí sau:

(a) Được dự kiến phải thanh toán trong một chu kỳ hoạt động bình thường;

(b) Đơn vị nắm giữ cho mục đích ban đầu là để bán;

(c) Khoản nợ phải trả sẽ đến hạn trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo; hoặc

(d) Đơn vị không có quyền vô điều kiện thanh toán chậm khoản nợ đó sau ít nhất 12 tháng kể từ ngày báo cáo (xem đoạn 71). Việc phân loại khoản nợ không thay đổi trong trường hợp điều khoản của khoản nợ cho phép chủ nợ có quyền chọn phương thức thanh toán bằng các công cụ vốn do đơn vị phát hành.

Tất cả các khoản nợ còn lại được phân loại là nợ dài hạn.

68. Một số khoản nợ ngắn hạn như các khoản phải nộp NSNN, chi phí phải trả nhân viên và các chi phí hoạt động khác phải trả là một phần của kinh phí đơn vị sử dụng trong một chu kỳ hoạt động bình thường. Các khoản mục này được phân loại là nợ ngắn hạn ngay cả khi chúng đến hạn thanh toán sau 12 tháng kể từ ngày báo cáo. Việc phân loại tài sản và nợ phải trả của đơn vị áp dụng theo thời hạn của một chu kỳ hoạt động bình thường của đơn vị đó. Khi chu kỳ hoạt động bình thường của đơn vị không được xác định rõ ràng, thời hạn mặc định sẽ là 12 tháng.

69. Các khoản nợ ngắn hạn khác không được thanh toán trong một chu kỳ hoạt động bình thường, nhưng nếu đến hạn trong vòng 12 tháng kể từ ngày lập báo cáo tài chính hoặc được nắm giữ chủ yếu cho mục đích ban đầu là để bán cũng được phân loại là nợ ngắn hạn. Ví dụ như các khoản thấu chi tài khoản, phần đến hạn phải trả của một khoản nợ phải trả tài chính dài hạn, các khoản phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu phải trả, thuế thu nhập phải nộp và các khoản nợ phải trả khác. Các khoản nợ tài chính có tính chất dài hạn (các khoản không thuộc kinh phí hoạt động được sử dụng trong một chu kỳ hoạt động bình thường của đơn vị) và không đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo được phân loại là nợ dài hạn, theo quy định tại đoạn 72 và 73 dưới đây.

70. Đơn vị phân loại nợ phải trả tài chính là ngắn hạn khi các khoản nợ này sẽ đến hạn thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày báo cáo, ngay cả khi:

(a) Thời hạn ban đầu của khoản nợ dài hơn 12 tháng; và

(b) Đơn vị đạt được thỏa thuận tái cấp vốn, hoặc điều chỉnh kỳ trả nợ thành dài hạn sau ngày lập báo cáo và trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành.

71. Nếu theo điều khoản của hợp đồng vay hiện hữu, đơn vị dự kiến và có quyền yêu cầu tái cấp vốn hoặc tái tục khoản nợ trong thời hạn ít nhất 12 tháng sau ngày lập báo cáo thì đơn vị phân loại khoản nợ thành dài hạn, ngay cả khi khoản nợ có thể đến hạn trong thời gian sớm hơn nếu đơn vị không thực hiện quyền này. Tuy nhiên nếu đơn vị không có quyền yêu cầu tái cấp vốn

hoặc tái tục khoản nợ (ví dụ như hợp đồng không có điều khoản tái cấp vốn) thì khả năng tái cấp vốn không được xem xét đến và đơn vị phải phân loại nợ là nợ ngắn hạn.

72. Khi đơn vị vi phạm cam kết của một hợp đồng vay dài hạn vào trước hoặc trong ngày lập báo cáo dẫn đến việc khoản vay phải thanh toán ngay lập tức nếu chủ nợ yêu cầu thì khoản nợ đó phải được phân loại thành nợ ngắn hạn, kể cả khi trong thời gian từ ngày báo cáo và đến ngày báo cáo được phê duyệt để phát hành, chủ nợ đồng ý sẽ không yêu cầu thanh toán do vi phạm cam kết đó. Khoản nợ phải được phân loại thành nợ ngắn hạn, vì tại ngày lập báo cáo đơn vị không có quyền vô điều kiện trì hoãn thanh toán trong thời hạn ít nhất 12 tháng sau ngày báo cáo.

73. Tuy nhiên, đến ngày lập báo cáo, chủ nợ đã đồng ý bằng văn bản ân hạn thời gian kéo dài ít nhất 12 tháng sau ngày báo cáo để đơn vị có thể khắc phục vi phạm, trong khoảng thời gian đó chủ nợ không có quyền yêu cầu thanh toán, thì khoản nợ đó sẽ được phân loại là nợ dài hạn.

74. Đối với các khoản vay được phân loại là nợ ngắn hạn nếu các sự kiện sau phát sinh trong khoảng thời gian từ ngày lập báo cáo đến ngày phê duyệt phát hành báo cáo thì các sự kiện này được trình bày là sự kiện không điều chỉnh theo quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo:

- (a) Tái cấp vốn khoản vay với thời hạn dài;
- (b) Khắc phục vi phạm đối với hợp đồng vay dài hạn; và
- (c) Được chủ nợ đồng ý thời gian ân hạn kéo dài ít nhất 12 tháng sau ngày lập báo cáo để đơn vị khắc phục vi phạm đối với hợp đồng vay dài hạn.

Các thông tin phải được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính

75. Báo cáo tình hình tài chính ít nhất phải trình bày riêng biệt các khoản mục sau:

- (a) Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;**
- (b) Bất động sản đầu tư;**
- (c) Tài sản vô hình;**
- (d) Tài sản tài chính (không bao gồm các mục (e), (g), (h) và (i));**
- (e) Các khoản đầu tư được hạch toán bằng phương pháp vốn chủ sở hữu;**
- (f) Hàng tồn kho;**
- (g) Các khoản phải thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao);**
- (h) Các khoản phải thu từ các giao dịch trao đổi hàng hóa;**

(i) Tiền và tương đương tiền;

(j) Thuế và các khoản chuyển giao phải trả, phải nộp;

(k) Các khoản phải trả từ các giao dịch trao đổi;

(l) Các khoản dự phòng phải trả trong trường hợp đơn vị được phép trích lập dự phòng;

(m) Nợ phải trả tài chính (không bao gồm các mục (j), (k) và (l));

(n) Lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát, được trình bày trong phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; và

(o) Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát.

76. Các tiêu đề, các khoản mục chi tiết và các dòng tổng cộng được trình bày trên báo cáo tình hình tài chính nếu việc trình bày thêm các nội dung này giúp người sử dụng báo cáo hiểu được rõ hơn tình hình tài chính của đơn vị.

77. Chuẩn mực này không quy định thứ tự hoặc hình thức trình bày các khoản mục. Đoạn 75 liệt kê các khoản mục khác nhau về bản chất hoặc chức năng cần được trình bày riêng biệt trên báo cáo tình hình tài chính. Các minh họa cho hình thức trình bày có thể còn được quy định trong chế độ kế toán áp dụng cho từng loại hình đơn vị. Ngoài ra:

(a) Các chi tiêu được trình bày riêng biệt căn cứ theo quy mô, bản chất, chức năng của một khoản mục hoặc một tập hợp các khoản mục tương tự nhau để giúp người sử dụng báo cáo hiểu được tình hình tài chính của đơn vị; và

(b) Diễn giải khoản mục, thứ tự của khoản mục hoặc cách thức tập hợp các khoản mục tương tự có thể được thay đổi tùy thuộc vào bản chất và các giao dịch của đơn vị nhằm cung cấp thông tin liên quan để giúp người sử dụng báo cáo hiểu được tình hình tài chính của đơn vị.

78. Các khoản mục bổ sung được xem xét để trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính dựa trên các đánh giá về:

(a) Bản chất và tính thanh khoản của tài sản;

(b) Chức năng của tài sản trong đơn vị; và

(c) Số tiền, bản chất và thời hạn thanh toán của nợ phải trả.

79. Các nhóm tài sản này phải được trình bày theo các chi tiêu riêng nếu việc sử dụng các cơ sở đo lường khác nhau cho các nhóm tài sản khác nhau cho thấy bản chất hoặc chức năng của các nhóm tài sản này là khác nhau. Ví dụ, các nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được ghi nhận theo giá gốc hoặc theo giá trị đánh giá lại phù hợp với chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*”.

Thông tin có thể được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính

80. Đơn vị có thể trình bày trên báo cáo tình hình tài chính hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính các chỉ tiêu chi tiết của các khoản mục đã được trình bày và được sắp xếp theo thứ tự phù hợp với hoạt động của đơn vị.

81. Mức độ chi tiết tùy thuộc vào quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam và quy mô, bản chất, chức năng của các khoản mục chi tiết. Các nhân tố nêu trong đoạn 78 thường được sử dụng làm căn cứ để chi tiết khoản mục. Việc trình bày mỗi khoản mục có thể khác nhau, ví dụ như:

(a) Các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được chia thành các nhóm phù hợp với quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17;

(b) Các khoản phải thu được chia thành phải thu tiền đã sử dụng dịch vụ, phải thu tiền thuê và các khoản phải thu từ giao dịch không trao đổi, phải thu từ các bên có liên quan, các khoản trả trước và các khoản phải thu khác;

(c) Hàng tồn kho được chia thành các nhóm phù hợp với quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “Hàng tồn kho”, như: nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí sản xuất, kinh doanh dịch vụ dở dang, sản phẩm, hàng hóa;

(d) Thuế và các khoản chuyển giao phải trả phải nộp được chia thành tiền thuế phải hoàn, các khoản chuyển giao phải trả, phải trả các bên có liên quan trong đơn vị kinh tế;

(e) Các khoản dự phòng phải trả (nếu có) được chia thành các khoản dự phòng phải trả cho nhân viên và dự phòng phải trả khác; và

(f) Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu được chia thành vốn góp, thặng dư và thâm hụt lũy kế, tài sản ròng khác.

82. Đối với đơn vị không có vốn cổ phần, đơn vị đó phải trình bày tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trên báo cáo tình hình tài chính hoặc trong phần thuyết minh chi tiết các khoản mục riêng rẽ sau:

(a) Vốn góp của chủ sở hữu, là tổng lũy kế số vốn chủ sở hữu đã góp đến ngày lập báo cáo trừ đi số đã phân phối cho chủ sở hữu đến ngày lập báo cáo;

(b) Thặng dư và thâm hụt lũy kế;

(c) Tài sản ròng khác, bao gồm diễn giải và mục đích của mỗi loại trong phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; và

(d) Lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát.

83. Hầu hết các đơn vị trong lĩnh vực công không có vốn cổ phần, nhưng bị kiểm soát hoàn toàn bởi một đơn vị trong lĩnh vực công khác (còn gọi là đơn vị cấp trên). Bản chất lợi ích của Chính phủ trong các đơn vị này thường bao gồm cả vốn NSNN cấp và thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế và tài sản ròng khác. Các khoản mục này phản ánh giá trị tài sản ròng/vốn chủ sở hữu thuộc về hoạt động của đơn vị.

84. Trong một số trường hợp, có thể xảy ra lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị. Ví dụ ở cấp độ Chính phủ, đơn vị kinh tế có thể bao gồm một đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước đã được tư nhân hóa một phần. Do đó, đơn vị đó có thể bao gồm các bên góp vốn khác có lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị.

Báo cáo kết quả hoạt động

Thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ

85. Tất cả các khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận trong kỳ đều phải được phản ánh vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ của đơn vị, trừ khi chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác có quy định khác.

86. Về nguyên tắc, tất cả các khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận trong kỳ được phản ánh vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ đó. Điều này cũng bao gồm cả ảnh hưởng của những thay đổi trong ước tính kế toán. Tuy nhiên, một khoản mục cụ thể trong một số trường hợp có thể không được phản ánh vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ hiện tại. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót đề cập đến hai trường hợp: sửa chữa sai sót và ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán.

87. Một số chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác hướng dẫn các khoản mục có thể đáp ứng tiêu chí doanh thu và chi phí theo quy định của chuẩn mực này nhưng lại loại trừ khỏi thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ.

Thông tin được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động

88. Báo cáo kết quả hoạt động ít nhất phải trình bày riêng biệt các khoản mục sau:

(a) Doanh thu;

(b) Chi phí;

(c) Phần thặng dư hoặc thâm hụt được phân bổ từ các khoản đầu tư vào các đơn vị liên doanh hoặc liên kết sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu;

(d) Lãi hoặc lỗ trước thuế phát sinh từ việc thanh lý, nhượng bán tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả thuộc về hoạt động không thường xuyên; và

(e) Thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ.

89. Những khoản mục sau được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động như là các khoản phân bổ thặng dư và thâm hụt trong kỳ:

(a) Phần thặng dư hoặc thâm hụt thuộc về bên góp vốn không kiểm soát; và

(b) Phần thặng dư hoặc thâm hụt thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát.

90. Các tiêu đề, các khoản mục chi tiết và các dòng tổng cộng được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động nếu việc trình bày thêm các nội dung này giúp người sử dụng báo cáo hiểu được kết quả hoạt động của đơn vị.

91. Do ảnh hưởng của các hoạt động, giao dịch và sự kiện đa dạng của đơn vị có tác động khác nhau lên khả năng thực hiện nghĩa vụ cung cấp dịch vụ của đơn vị, việc trình bày cụ thể về những yếu tố tạo nên kết quả hoạt động giúp người sử dụng báo cáo hiểu được kết quả hoạt động của đơn vị và có thể dự đoán kết quả trong tương lai. Các khoản mục chi tiết được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động, các diễn giải được sử dụng và trật tự của các khoản mục có thể được thay đổi khi cần thiết để giải thích rõ hơn các yếu tố tạo nên kết quả hoạt động của đơn vị. Các nhân tố có thể được xem xét bao gồm tính trọng yếu, bản chất và chức năng của các yếu tố cấu thành doanh thu và chi phí. Doanh thu và chi phí không được bù trừ cho nhau trừ khi đáp ứng được các quy định ở đoạn 36 của chuẩn mực này.

Thông tin có thể được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động hoặc trên thuyết minh báo cáo tài chính

92. Khi một khoản mục doanh thu hoặc chi phí có tính trọng yếu, bản chất và số tiền của khoản mục đó phải được trình bày riêng biệt.

93. Một số trường hợp nếu có phát sinh phù hợp với quy định pháp luật, các khoản mục doanh thu và chi phí phải được trình bày riêng biệt như sau:

(a) Ghi giảm hàng tồn kho xuống bằng với mức giá trị thuần có thể thực hiện được hoặc ghi giảm giá trị tài sản cố định xuống bằng với mức có thể thu hồi được, cũng như việc hoàn nhập các khoản đã ghi giảm này;

(b) Các chi phí tái cơ cấu của đơn vị và hoàn nhập các khoản dự phòng phải trả chi phí tái cơ cấu này;

(c) Thanh lý nhượng bán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;

(d) Cổ phần hóa hoặc thanh lý một khoản đầu tư;

(e) Các hoạt động không thường xuyên;

(f) Kết quả giải quyết tranh chấp pháp lý; và

(g) Hoàn nhập các khoản dự phòng khác.

94. Đơn vị có thể trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính các chỉ tiêu chi tiết của tổng doanh thu và sắp xếp theo thứ tự phù hợp với đặc điểm hoạt động của đơn vị.

95. Đơn vị có thể trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính bảng phân loại chi tiết chi phí theo tính chất chi phí hoặc chức năng của chi phí, đảm bảo cung cấp các thông tin đáng tin cậy và có liên quan hơn.

96. Việc trình bày bảng phân loại chi phí đề cập trong đoạn 95 trên báo cáo kết quả hoạt động được khuyến khích thực hiện để thuyết minh rõ hơn thông tin về chi phí của đơn vị.

97. Chi phí được trình bày chi tiết thành từng loại nhằm phản ánh rõ chi phí và việc thu hồi chi phí từ những chương trình, hoạt động hoặc bộ phận cụ thể của đơn vị báo cáo. Có thể phân loại chi phí theo hai cách nêu trong đoạn 99 và 100.

98. Cách thứ nhất là phân loại chi phí theo tính chất. Chi phí được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động tùy thuộc vào tính chất của loại chi phí đó (ví dụ như chi phí khấu hao, chi phí mua nguyên vật liệu, chi phí vận chuyển, chi phí cho người lao động, chi phí quảng cáo), và không chia theo chức năng của từng bộ phận trong đơn vị. Phương pháp này có thể dễ áp dụng vì không cần phải phân bổ chi phí cho từng bộ phận chức năng.

Ví dụ về phân loại chi phí theo tính chất như sau:

Doanh thu	X
Chi phí cho người lao động	X
Chi phí khấu hao	X
Chi phí khác	X
...	
Tổng chi phí	(X)
Thặng dư trong kỳ	X

99. Cách thứ hai là phân loại chi phí theo chức năng, trong đó chi phí được phân loại theo chương trình hoặc mục đích của khoản chi. Phương pháp này có thể cung cấp cho người sử dụng báo cáo các thông tin phù hợp hơn phương pháp phân tích theo tính chất chi phí, nhưng việc phân bổ chi phí cho các bộ phận chức năng khác nhau có thể yêu cầu đơn vị phải phân bổ chi phí một cách khách quan và sử dụng những đánh giá đáng kể.

Ví dụ về phân loại chi phí theo chức năng như sau:

Doanh thu	X
Chi phí cho y tế	(X)

Chi phí cho giáo dục	(X)
Chi phí khác	(X)
Tổng chi phí	(X) _____
Thặng dư trong kỳ	X _____

100. Các khoản chi phí liên quan đến các chức năng chính của đơn vị phải được trình bày riêng biệt. Trong ví dụ này, đơn vị có các chức năng liên quan đến việc dự phòng cung cấp dịch vụ y tế, dịch vụ giáo dục. Đơn vị phải trình bày các chỉ tiêu chi phí riêng cho từng chức năng này.

101. Các đơn vị phân loại chi phí theo chức năng phải trình bày thông tin bổ sung về tính chất của chi phí, bao gồm chi phí khấu hao và chi phí cho người lao động.

102. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể lựa chọn việc phân loại chi phí theo chức năng hoặc theo tính chất chi phí tùy thuộc vào các yếu tố lịch sử, quy định có liên quan và bản chất của đơn vị. Do mỗi phương pháp trình bày chi phí đều có những ưu điểm riêng đối với từng loại đơn vị khác nhau, chuẩn mực này yêu cầu lãnh đạo đơn vị phải lựa chọn phương pháp đáng tin cậy và phù hợp nhất cho đơn vị mình. Tuy nhiên, vì thông tin được trình bày theo tính chất của chi phí hữu ích trong việc dự đoán các luồng tiền tương lai nên nếu đơn vị lựa chọn phân loại chi phí theo chức năng thì phải trình bày thông tin bổ sung theo tính chất của chi phí. Trong đoạn 101, thuật ngữ “chi phí cho người lao động” có cùng ý nghĩa như được đề cập trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về lợi ích người lao động.

103. Khi đơn vị phân phối lợi nhuận cho các bên góp vốn, đơn vị phải trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động hoặc trên báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính, lợi nhuận đã được ghi nhận như khoản phân phối cho chủ sở hữu trong kỳ.

Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu

104. Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của một đơn vị phải trình bày các chỉ tiêu sau:

(a) Thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ;

(b) Từng khoản mục doanh thu hoặc chi phí, theo quy định tại các chuẩn mực khác, được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và số tổng cộng của các khoản mục này;

(c) Tổng doanh thu và chi phí trong kỳ (tổng cộng của mục (a) và (b) ở trên), tách riêng phần thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát và phần thuộc về bên góp vốn không kiểm soát; và

(d) Ảnh hưởng của sự thay đổi chính sách kế toán và sửa chữa sai sót của kỳ trước theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót đối với từng mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu được trình bày riêng biệt ở trên.

105. Đơn vị phải trình bày trên báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu hoặc trong Thuyết minh báo cáo tài chính những thông tin sau:

(a) Số tiền của các giao dịch với chủ sở hữu với tư cách là chủ sở hữu của đơn vị, trong đó các khoản phân phối cho chủ sở hữu được trình bày riêng biệt;

(b) Số thặng dư và thâm hụt lũy kế tại ngày bắt đầu kỳ báo cáo, tại ngày lập báo cáo và các thay đổi trong kỳ; và

(c) Đối với mỗi bộ phận của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu được trình bày riêng biệt, cần trình bày một bảng đối chiếu giữa giá trị còn lại của các bộ phận này tại thời điểm đầu kỳ, cuối kỳ và trình bày riêng biệt từng thay đổi trong kỳ.

106. Các thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị giữa 2 thời điểm ngày đầu kỳ và ngày cuối kỳ phản ánh sự tăng, giảm trong tài sản ròng của kỳ đó.

107. Tổng cộng những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị trong kỳ thể hiện tổng thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ, các khoản doanh thu và chi phí được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, và các khoản góp vốn của chủ sở hữu hoặc các khoản phân phối cho chủ sở hữu của đơn vị.

108. Các khoản góp vốn của chủ sở hữu hoặc các khoản phân phối cho chủ sở hữu của đơn vị bao gồm các khoản chuyển giao giữa hai đơn vị trong cùng một đơn vị kinh tế (ví dụ như khi cấp NSNN cho đơn vị cấp dưới). Các khoản góp vốn của chủ sở hữu, với tư cách là chủ sở hữu, cho các đơn vị chịu kiểm soát chỉ được ghi nhận trực tiếp làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị đó khi các khoản này làm tăng lợi ích của chủ sở hữu trong tài sản ròng của đơn vị nhận vốn góp

109. Chuẩn mực này yêu cầu tất cả các khoản doanh thu và chi phí trong kỳ đều phải được phản ánh trong kết quả hoạt động của đơn vị, trừ khi các chuẩn mực khác có quy định khác. Các chuẩn mực khác quy định một số khoản (ví dụ như chênh lệch tăng giảm đánh giá lại tài sản, một số khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái) được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu. Do tính chất quan trọng của việc đánh giá các thay đổi trong tình hình tài chính của đơn vị giữa hai thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ bằng việc xem xét tất cả các yếu tố doanh thu và chi phí, chuẩn mực này yêu cầu Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị phải chỉ rõ ảnh hưởng của tổng doanh thu và chi phí trong kỳ, bao gồm cả những khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.

110. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót yêu cầu đơn vị thực hiện điều chỉnh hồi tố, trong chừng mực có thể, để phản ánh các thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị, trừ khi các điều khoản về thời gian chuyển tiếp của các chuẩn mực khác có quy định khác. Chuẩn mực này còn yêu cầu đơn vị, trong chừng mực có thể, phải thực hiện các điều chỉnh hồi tố để sửa chữa các sai sót của kỳ trước. Các điều chỉnh hồi tố được thực hiện đối với số dư đầu kỳ của Thặng dư và thâm hụt lũy kế, trừ khi các chuẩn mực khác yêu cầu điều chỉnh hồi tố các mục khác của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu. Đoạn 104(d) quy định đơn vị phải trình bày riêng biệt trong báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn

chủ sở hữu tất cả những điều chỉnh của từng mục của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu do thay đổi chính sách kế toán và do sửa chữa các sai sót. Các điều chỉnh này phải được trình bày cho từng kỳ trước và số dư đầu kỳ này.

111. Các quy định tại đoạn 104 và 105 nêu trên có thể thực hiện bằng cách sử dụng một bảng theo cột để đối chiếu số đầu kỳ và số cuối kỳ của mỗi bộ phận cấu thành tài sản ròng/vốn chủ sở hữu. Đơn vị có thể lựa chọn chỉ trình bày các khoản mục yêu cầu trong đoạn 104 trên báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu. Nếu lựa chọn cách trình bày này, các khoản mục yêu cầu trong đoạn 105 phải được trình bày trong Thuyết minh báo cáo tài chính

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

112. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cung cấp cho người sử dụng thông tin cơ sở để đánh giá khả năng tạo ra tiền và tương đương tiền của đơn vị và nhu cầu sử dụng các luồng tiền đó của đơn vị. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*” đề cập đến các yêu cầu đối với việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ và các thông tin liên quan.

Thuyết minh báo cáo tài chính

Cấu trúc

113. Thuyết minh báo cáo tài chính của một đơn vị phải đáp ứng các yêu cầu sau:

(a) Trình bày các thông tin về cơ sở lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán cụ thể đơn vị đã sử dụng theo quy định tại đoạn 120-127 của chuẩn mực này;

(b) Trình bày các thông tin theo yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam mà các thông tin đó chưa được trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ; và

(c) Cung cấp các thông tin bổ sung mà các thông tin này không được trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhưng cần thiết để giúp người đọc hiểu rõ hơn về các báo cáo đó.

114. Thuyết minh báo cáo tài chính phải được trình bày một cách hệ thống. Mỗi khoản mục trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ phải được dẫn chiếu tới các thông tin chi tiết liên quan trên thuyết minh báo cáo tài chính.

115. Thuyết minh báo cáo tài chính được trình bày theo thứ tự sau để giúp người đọc hiểu được báo cáo tài chính và so sánh với báo cáo tài chính của các đơn vị khác:

(a) Báo cáo về sự tuân thủ với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam (xem đoạn 24);

(b) Tóm tắt về các chính sách kế toán chủ yếu đơn vị áp dụng (xem đoạn 118);

(c) Thông tin bổ sung về các khoản mục trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ, theo thứ tự của từng báo cáo và thứ tự của từng khoản mục trong báo cáo; và

(d) Các thông tin khác, bao gồm:

(i) Nợ tiềm tàng và các cam kết chưa thực hiện, và;

(ii) Các thông tin phi tài chính khác, ví dụ như mục tiêu và chính sách quản lý rủi ro tài chính.

116. Trong một số trường hợp đơn vị có thể thay đổi thứ tự của các khoản mục được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính, nhưng phải đảm bảo cấu trúc mang tính hệ thống của thuyết minh báo cáo tài chính.

117. Thuyết minh báo cáo tài chính cung cấp thông tin về cơ sở lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán được áp dụng có thể được trình bày như một bộ phận riêng biệt của báo cáo tài chính.

Thông tin về các chính sách kế toán

118. Đơn vị phải trình bày trong phần tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu các nội dung sau:

(a) Cơ sở xác định giá trị được sử dụng để lập báo cáo tài chính;

(b) Mức độ áp dụng các điều khoản chuyển tiếp của bất kỳ chuẩn mực kế toán công Việt Nam nào; và

(c) Các chính sách kế toán khác được áp dụng để giúp người đọc hiểu rõ hơn báo cáo tài chính.

119. Người sử dụng báo cáo tài chính phải biết được thông tin về cơ sở xác định giá trị hoặc cơ sở lập báo cáo tài chính (ví dụ như giá gốc, giá hiện hành, giá trị thuần có thể thực hiện được), bởi vì các thông tin này có ảnh hưởng đáng kể lên việc phân tích báo cáo tài chính. Khi nhiều cơ sở xác định giá trị được sử dụng để lập báo cáo tài chính, ví dụ như một loại tài sản nào đó được đánh giá lại, đơn vị phải chỉ rõ cơ sở xác định giá trị nào được áp dụng đối với loại tài sản và nợ phải trả đó.

120. Khi công bố thông tin về một chính sách kế toán nào đó, lãnh đạo đơn vị cần xem xét liệu thông tin được công bố có giúp ích cho người sử dụng báo cáo hiểu được cách đơn vị phản ánh các giao dịch, sự kiện và các điều kiện vào báo cáo tình hình tài chính và báo cáo kết quả hoạt động hay không. Việc công bố thông tin về các chính sách kế toán sẽ đặc biệt hữu ích khi các chuẩn mực kế toán công Việt Nam cho phép đơn vị lựa chọn các chính sách khác nhau.

121. Mỗi đơn vị phải cân nhắc bản chất hoạt động của mình và các chính sách kế toán mà người sử dụng báo cáo tài chính mong đợi sẽ được trình bày đối với loại hình đơn vị đó. Ví dụ, đơn vị trong lĩnh vực công có thể được yêu cầu phải công bố chính sách kế toán đã áp dụng trong việc ghi nhận các khoản được NSNN cấp, viện trợ và các khoản doanh thu không trao đổi khác. Khi một đơn vị có cơ sở hoạt động đáng kể ở nước ngoài hoặc giao dịch đáng kể bằng ngoại tệ thì đơn vị phải công bố chính sách kế toán áp dụng trong việc ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái. Khi đơn vị hợp nhất với một đơn vị khác thì đơn vị phải công bố chính sách kế toán trong việc ghi nhận các khoản mục theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan.

122. Do tính chất hoạt động của đơn vị, một chính sách kế toán có thể có ảnh hưởng quan trọng ngay cả khi số liệu trình bày trong báo cáo tài chính kỳ này và kỳ trước là không trọng yếu. Đơn vị cũng phải trình bày các chính sách kế toán quan trọng được lựa chọn và áp dụng theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót, ngay cả khi các chuẩn mực khác không yêu cầu cụ thể.

123. Trong phần tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu hoặc trong phần thuyết minh khác, đơn vị phải trình bày các đánh giá của lãnh đạo đơn vị về các chính sách kế toán có ảnh hưởng đáng kể nhất đối với các số liệu được trình bày trong báo cáo tài chính.

124. Trong quá trình áp dụng các chính sách kế toán, ngoài các đánh giá liên quan đến các ước tính kế toán, lãnh đạo đơn vị thực hiện nhiều các đánh giá có ảnh hưởng đáng kể đến các số liệu được trình bày trong báo cáo tài chính. Ví dụ như lãnh đạo đơn vị thực hiện các đánh giá sau khi xác định:

- Liệu một tài sản có phải là tài sản đầu tư hay không;
- Có thỏa thuận nào về việc cung cấp hàng hóa dịch vụ liên quan tới việc sử dụng tài sản đó là hợp đồng thuê hay không;
- Về bản chất, liệu việc cung cấp hàng hóa đó có phải là thỏa thuận tài trợ và do đó không làm tăng doanh thu hay không; và
- Liệu bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị báo cáo và các đơn vị khác có cho thấy các đơn vị đó chịu sự kiểm soát của đơn vị báo cáo hay không.

125. Một số thông tin được trình bày theo yêu cầu của đoạn 123 cũng được yêu cầu bởi các chuẩn mực khác. Ví dụ thông tin về lợi ích các đơn vị khác và bất động sản đầu tư cần được trình bày phù hợp với chuẩn mực kế toán công Việt Nam về trình bày thông tin về lợi ích trong đơn vị khác và chuẩn mực kế toán công Việt Nam về bất động sản đầu tư.

Cơ sở của những ước tính không chắc chắn

126. Thuyết minh báo cáo tài chính phải trình bày về những giả định chủ yếu về tương lai của đơn vị, và các cơ sở chủ yếu của những ước tính không chắc chắn tại ngày lập báo cáo mà những ước tính này có rủi ro đáng kể trong việc dẫn đến các điều chỉnh trọng yếu đối

với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả trong năm tài chính tiếp theo. Đối với các tài sản và nợ phải trả này, thuyết minh phải trình bày chi tiết:

(a) Bản chất của các khoản mục này; và

(b) Giá trị ghi sổ của các khoản mục này tại ngày lập báo cáo.

127. Việc xác định giá trị ghi sổ của một số tài sản và nợ phải trả đòi hỏi tại ngày lập báo cáo tài chính đơn vị phải ước tính về ảnh hưởng của những sự kiện không chắc chắn trong tương lai đối với các khoản mục tài sản và nợ phải trả. Các ước tính này đòi hỏi giả định về các khoản điều chỉnh rủi ro của dòng tiền hoặc lãi suất chiết khấu đã sử dụng, hoặc các thay đổi về giá cả trong tương lai ảnh hưởng đến chi phí của đơn vị.

128. Các giả định chủ yếu và cơ sở chủ yếu của những ước tính không chắc chắn được công bố theo yêu cầu của đoạn 126 liên quan đến những ước tính mà lãnh đạo đơn vị phải thực hiện những đánh giá chủ quan, phức tạp và khó khăn nhất. Khi số lượng các thay đổi và giả định tác động đến kết quả tương lai của những sự kiện không chắc chắn tăng lên thì những đánh giá này càng trở nên chủ quan và phức tạp hơn, dẫn đến khả năng phải thực hiện các điều chỉnh trọng yếu đối với giá trị còn lại của tài sản và nợ phải trả cũng tăng lên theo.

129. Thông tin trong đoạn 126 được trình bày nhằm giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được các đánh giá của lãnh đạo đơn vị về tương lai và các cơ sở chủ yếu của các ước tính không chắc chắn. Tính chất và mức độ của các thông tin được trình bày tùy thuộc vào bản chất của các giả định và các yếu tố khác. Ví dụ về một số loại thông tin được trình bày như sau:

(a) Bản chất của các giả định hoặc các ước tính không chắc chắn khác;

(b) Mức độ tác động và lý do tác động của các phương pháp, giả định, ước tính được dùng để tính toán đến giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả;

(c) Kết quả dự kiến cho ảnh hưởng của sự kiện không chắc chắn và các mức độ thay đổi giá trị tài sản hoặc nợ phải trả có thể xảy ra trong năm tài chính tiếp theo đối với giá trị còn lại của tài sản và nợ phải trả; và

(d) Giải trình về các thay đổi đối với những giả định trước đây về các tài sản và nợ phải trả đó, nếu sự kiện không chắc chắn vẫn chưa giải quyết xong.

130. Đơn vị không nhất thiết phải công bố thông tin hoặc dự báo ngân sách khi thực hiện trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 126.

131. Khi không thể trình bày thông tin về ảnh hưởng của giả định chủ yếu hoặc cơ sở chủ yếu của những ước tính không chắc chắn, đơn vị phải trình bày căn cứ vào những hiểu biết hiện tại thì nếu sự kiện xảy ra trong năm tài chính tiếp theo không giống như giả định thì giá trị còn lại của tài sản hoặc nợ phải trả sẽ thay đổi một cách trọng yếu. Trong tất cả mọi trường hợp, đơn vị phải trình bày bản chất và giá trị còn lại của những tài sản hoặc nợ phải trả (hoặc nhóm tài sản hoặc nợ phải trả) chịu ảnh hưởng của những giả định.

132. Thông tin trình bày trong đoạn 123 về những đánh giá của lãnh đạo đơn vị khi áp dụng chính sách kế toán không liên quan đến thông tin trình bày về cơ sở chủ yếu của những ước tính không chắc chắn trong đoạn 126.

133. Việc trình bày thông tin về những giả định chủ yếu nếu không được quy định trong đoạn 126 thì cũng được quy định trong các chuẩn mực khác.

Vốn

134. Đơn vị phải trình bày những thông tin cho phép người sử dụng báo cáo có thể đánh giá được mục tiêu, chính sách, quy trình và cơ chế tài chính về quản lý vốn của đơn vị đó.

135. Để tuân thủ với đoạn 134, đơn vị phải trình bày những thông tin sau:

(a) Các thông tin định tính về mục tiêu, chính sách, quy trình quản lý vốn của đơn vị, bao gồm (nhưng không giới hạn các thông tin sau):

(i) Mô tả về các khoản vốn được quản lý;

(ii) Khi đơn vị phải thực hiện các yêu cầu về quản lý vốn từ bên ngoài, đơn vị phải trình bày bản chất của các yêu cầu đó và cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu đó trong quá trình quản lý vốn; và

(iii) Cách thức đơn vị đạt được những mục tiêu về quản lý vốn.

(b) Tổng hợp những thông tin định lượng về các khoản vốn được quản lý.

(c) Mọi thay đổi trong mục (a) và (b) nêu trên so với kỳ trước.

(d) Liệu trong kỳ đơn vị có tuân thủ các yêu cầu về quản lý vốn do bên ngoài áp đặt hay không.

(e) Hậu quả của việc đơn vị không tuân thủ các yêu cầu về quản lý vốn từ bên ngoài.

Việc trình bày này dựa trên những thông tin được cung cấp nội bộ cho ban lãnh đạo chủ chốt của đơn vị.

Các thông tin khác

136. Đơn vị phải trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính (Trong trường hợp có phát sinh):

(a) Lợi nhuận dự tính hoặc đã công bố trước khi báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành nhưng chưa được ghi nhận là khoản phân phối cho chủ sở hữu trong kỳ; và

(b) Lợi nhuận ưu đãi chưa được ghi nhận.

137. Đơn vị phải trình bày các thông tin sau trong thuyết minh báo cáo tài chính nếu chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác được phát hành:

- (a) Trụ sở và hình thức pháp lý của đơn vị, tên quốc gia nơi đơn vị hoạt động (nếu có);**
- (b) Mô tả về bản chất hoạt động của đơn vị và các lĩnh vực hoạt động chính;**
- (c) Dẫn chiếu tới pháp luật điều chỉnh hoạt động của đơn vị;**
- (d) Tên của đơn vị kiểm soát và đơn vị kiểm soát cuối cùng của đơn vị kinh tế (nếu có); và**
- (e) Thời hạn hoạt động nếu đơn vị hoạt động có thời hạn.**



Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Số hiệu VPSAS01	Số hiệu IPSAS1	Số hiệu VPSAS 01	Số hiệu IPSAS 1	Số hiệu VPSAS 01	Số hiệu IPSAS1	Số hiệu VPSAS 01	Số hiệu IPSAS 1
1	1	36	48	71	84	106	120
2	2	37	49	72	85	107	121
3	3	38	50	73	86	108	122
4	4	39	51	74	87	109	123
5	7	40	52	75	88	110	124
6	8	41	53	76	89	111	125
7	9	42	53A	77	90	112	126
8	10	43	54	78	91	113	127
9	11	44	55	79	92	114	128
10	13	45	56	80	93	115	129
11	14	46	57	81	94	116	130
12	15	47	59	82	95	117	131
13	16	48	60	83	96	118	132
14	17	49	61	84	97	119	133
15	18	50	62	85	99	120	134
16	19	51	63	86	100	121	135
17	20	52	64	87	101	122	136
18	21	53	65	88	102	123	137
19	23	54	66	89	103	124	138
20	24	55	67	90	104	125	139
21	25	56	69	91	105	126	140
22	26	57	70	92	106	127	141
23	27	58	71	93	107	128	142
24	28	59	72	94	108	129	144
25	29	60	73	95	109	130	145
26	38	61	74	96	110	131	146
27	39	62	75	97	111	132	147

28	40
29	41
30	42
31	43
32	44
33	45
34	46
35	47

63	76
64	77
65	78
66	79
67	80
68	81
69	82
70	83

98	112
99	113
100	114
101	115
102	116
103	117
104	118
105	119

133	148
134	148A
135	148B
136	149
137	150

VBPL-TS24CORP
www.TS24.com.vn

PHỤ LỤC SỐ 02

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 02 BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 2 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 2 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 2 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 2 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 2. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá hối đoái	35
2	Chi phí đi vay	38
3	Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	50

VPSAS 02 - BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 (sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01: Trình bày báo cáo tài chính;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12: Hàng tồn kho;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31: Tài sản vô hình.*

VPSAS 02 - BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 54. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG	1-15
Mục đích	1
Phạm vi	2-3
Lợi ích của thông tin về lưu chuyển tiền tệ	4-6
Định nghĩa	7-15
Tiền và tương đương tiền	8-10
Đơn vị kinh tế	11-13
Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng	14
Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu	15
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ	16-54
Trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ	16-23
Hoạt động thường xuyên	19-21
Hoạt động đầu tư	22
Hoạt động tài chính	23
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động thường xuyên	24-27
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính	28
Báo cáo dòng tiền trên cơ sở thuần	29-32
Dòng tiền bằng ngoại tệ	33-36
Tiền lãi và cổ tức hoặc các khoản tương tự	37-40
Thuế thu nhập doanh nghiệp	41-43
Đầu tư vào các đơn vị chịu kiểm soát, đơn vị liên doanh, liên kết	44-45
Các giao dịch không bằng tiền	46-47
Các thành phần của tiền và tương đương tiền	48-50
Các thuyết minh khác	51-54
Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế	

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm hướng dẫn việc cung cấp thông tin về những biến động trong quá khứ liên quan đến tiền và tương đương tiền của đơn vị bằng báo cáo lưu chuyển tiền tệ, trong đó các dòng tiền trong kỳ được chia thành hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Để đạt được mục đích trên, chuẩn mực này xác định: các khoản thu vào bằng tiền, các khoản chi ra bằng tiền trong kỳ báo cáo và số dư tiền tại ngày lập báo cáo. Thông tin về lưu chuyển tiền tệ của đơn vị rất hữu ích cho việc cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính các thông tin cho mục đích giải trình ra quyết định. Thông tin về lưu chuyển tiền tệ cho phép người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá việc đơn vị tạo ra tiền để phục vụ cho các hoạt động của mình và cách thức đơn vị sử dụng số tiền đó. Người sử dụng báo cáo tài chính cần có sự hiểu biết về thời gian và tính chắc chắn của các luồng tiền cho việc ra quyết định và đánh giá những quyết định về phân bổ nguồn lực cũng như duy trì hoạt động bền vững của đơn vị.

Phạm vi

2. Đơn vị phải lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ phù hợp với những yêu cầu của chuẩn mực này và phải trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một báo cáo riêng của báo cáo tài chính cho mỗi kỳ lập báo cáo tài chính.

3. Thông tin về lưu chuyển tiền tệ có thể hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính của đơn vị đối với việc: đánh giá các dòng tiền của đơn vị; đánh giá việc tuân thủ pháp luật và quy chế tài chính, quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị (bao gồm ngân sách được phê duyệt), quyết định về việc có cung cấp nguồn lực hoặc tham gia các giao dịch với đơn vị hay không. Nhìn chung, người sử dụng báo cáo quan tâm tới cách thức đơn vị tạo ra và sử dụng các khoản tiền và tương đương tiền bất kể bản chất hoạt động của đơn vị. Cho dù các đơn vị là đơn vị hành chính hay đơn vị sự nghiệp, các đơn vị cần tiền vì những lý do cơ bản giống nhau, mặc dù hoạt động chủ yếu tạo ra nguồn thu của các đơn vị này khác nhau. Các đơn vị cần tiền để chi trả cho các hàng hóa dịch vụ đã tiêu dùng, chi trả cho người lao động, trả nợ và chi trả cho các hoạt động khác. Vì vậy, chuẩn mực này quy định tất cả các đơn vị phải trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một báo cáo riêng của báo cáo tài chính.

Lợi ích của thông tin về lưu chuyển tiền tệ

4. Thông tin về lưu chuyển tiền tệ của đơn vị hữu ích đối với việc giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính dự đoán về: nhu cầu sử dụng tiền, khả năng tạo ra tiền trong tương lai của đơn vị và khả năng tài trợ cho những thay đổi về chức năng, nhiệm vụ và hoạt động của đơn vị. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ còn cung cấp thông tin cho đơn vị thực hiện trách nhiệm giải trình về các luồng tiền vào và luồng tiền ra trong kỳ báo cáo.

5. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ khi được sử dụng cùng với các báo cáo tài chính khác sẽ cung cấp thông tin giúp người sử dụng báo cáo có thể đánh giá được những thay đổi của tài sản thuần/vốn chủ sở hữu của đơn vị, cấu trúc tài chính của đơn vị (bao gồm tính thanh khoản và khả năng thanh toán) và khả năng của đơn vị đối với việc tác động đến quy mô, thời gian của các luồng

tiền nhằm đáp ứng các yêu cầu hoạt động của đơn vị. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cũng nâng cao khả năng so sánh của báo cáo kết quả hoạt động của các đơn vị khác nhau vì nó loại trừ ảnh hưởng của việc sử dụng những phương pháp kế toán khác nhau cho cùng một loại giao dịch và sự kiện (nếu có).

6. Thông tin về các dòng tiền trong quá khứ thường được sử dụng như một chỉ số về quy mô, thời gian và tính chắc chắn của các luồng tiền trong tương lai. Thông tin này cũng hữu ích đối với việc kiểm tra mức độ chính xác của những dự đoán trước đây về luồng tiền trong tương lai.

Định nghĩa

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

Hoạt động đầu tư là hoạt động mua sắm, thanh lý, chuyển nhượng các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác, không thuộc khoản mục tương đương tiền.

Hoạt động tài chính là các hoạt động tạo ra sự thay đổi về quy mô và cấu trúc vốn góp của chủ sở hữu và vốn vay của đơn vị.

Hoạt động thường xuyên là các hoạt động không phải hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính.

Kiểm soát là việc một đơn vị kiểm soát đơn vị khác khi đơn vị này chịu trách nhiệm, rủi ro hoặc được hưởng lợi ích từ việc tham gia vào đơn vị khác, có khả năng tác động đến hoạt động, bản chất hoặc quy mô của lợi ích thu được thông qua quyền chi phối của mình đối với đơn vị khác.

Luồng tiền là dòng vào, ra của tiền và tương đương tiền.

Ngày báo cáo là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo mà báo cáo tài chính được lập.

Tiền bao gồm tiền mặt tại quỹ và tiền gửi không kỳ hạn.

Tương đương tiền là các khoản đầu tư ngắn hạn có tính thanh khoản cao, có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro về giá trị của việc chuyển đổi thành tiền.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Tiền và tương đương tiền

8. Các khoản tương đương tiền được nắm giữ nhằm mục đích đáp ứng những nhu cầu thanh toán ngắn hạn hơn là mục đích đầu tư hoặc mục đích khác. Một khoản đầu tư được phân loại là tương đương tiền khi nó có thể được chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và có ít rủi ro về thay đổi giá trị. Do đó, một khoản đầu tư thường chỉ được phân loại là tương đương tiền khi

có thời gian đáo hạn ngắn, ví dụ không quá 3 tháng kể từ ngày đầu tư. Các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác không được tính là tương đương tiền trừ khi bản chất của chúng là tương đương tiền.

9. Các khoản vay ngân hàng thường được phân loại thuộc hoạt động tài chính. Đối với các khoản thấu chi (nếu có) được coi là cầu phần của tiền và tương đương tiền.

10. Các khoản chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền và tương đương tiền của đơn vị không được coi là dòng tiền, vì các khoản này nằm tại hoạt động quản trị tiền của đơn vị chứ không phải là một phần của hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Hoạt động quản trị tiền bao gồm việc đầu tư tiền nhàn rỗi vào các khoản tương đương tiền.

Đơn vị kinh tế

11. Thuật ngữ “đơn vị kinh tế” được sử dụng tại chuẩn mực này để chỉ một tập hợp bao gồm một đơn vị kiểm soát và tất cả các đơn vị chịu kiểm soát của đơn vị đó cho mục đích lập báo cáo tài chính.

12. Các thuật ngữ khác có thể sử dụng thay thế để chỉ đơn vị kinh tế là “đơn vị hợp nhất”, “đơn vị kế toán cấp trên” và “đơn vị dự toán cấp I”.

13. Một đơn vị kinh tế có thể bao gồm cả các đơn vị hoạt động vì mục đích xã hội theo chức năng, nhiệm vụ được giao và mục đích thương mại. Ví dụ Bộ có thể bao gồm các đơn vị hành chính nhà nước chỉ sử dụng NSNN hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ được giao và cả các đơn vị sự nghiệp công lập vừa thực hiện nhiệm vụ được giao và vừa thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ theo quy định của pháp luật.

Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng

14. Tài sản là phương tiện để các đơn vị thực hiện các hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ của mình. Những tài sản được sử dụng để trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “lợi ích kinh tế tương lai”. Những tài sản được sử dụng để cung cấp hàng hóa, dịch vụ phù hợp với mục đích hoạt động của đơn vị nhưng không trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “dịch vụ tiềm tàng”. Để bao quát toàn bộ mục đích sử dụng tài sản, chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng” để mô tả đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản.

Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu

15. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu là thuật ngữ được sử dụng tại chuẩn mực này để chỉ phần giá trị còn lại của tài sản trong báo cáo tình hình tài chính sau khi đã trừ hết nợ phải trả. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có thể dương hoặc âm. Các thuật ngữ khác có thể được sử dụng thay thế cho thuật ngữ tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, với điều kiện các thuật ngữ đó có ý nghĩa rõ ràng (ví dụ tài sản thuần).

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ

16. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ phải trình bày các luồng tiền trong kỳ được phân loại theo hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

17. Đơn vị phải trình bày các dòng tiền từ hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo cách thức phù hợp nhất với các hoạt động của mình. Việc phân loại theo hoạt động sẽ cung cấp thông tin giúp cho người sử dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ đánh giá ảnh hưởng của các hoạt động này lên tình hình tài chính, cũng như lượng tiền và tương đương tiền của đơn vị. Các thông tin này còn có giá trị đối với việc đánh giá mối quan hệ giữa các hoạt động đó.

18. Một giao dịch đơn lẻ có thể liên quan đến các luồng tiền ở nhiều hoạt động khác nhau. Ví dụ, khi thanh toán khoản vay bao gồm cả gốc và lãi thì khoản tiền lãi có thể được phân loại vào hoạt động thường xuyên còn khoản vay gốc được phân loại vào hoạt động tài chính của đơn vị.

Hoạt động thường xuyên

19. Giá trị các luồng tiền thuần phát sinh từ các hoạt động thường xuyên là một chỉ tiêu cơ bản cho thấy các hoạt động của đơn vị được đảm bảo từ các nguồn sau:

- (a) Tiền thuế thu được (trực tiếp hoặc gián tiếp); hoặc
- (b) Các khoản thu về bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của đơn vị.

Giá trị của các luồng tiền thuần còn cho thấy khả năng duy trì hoạt động bình thường của đơn vị; khả năng thanh toán các khoản nợ; chi trả lợi nhuận hoặc các khoản phân phối cho chủ sở hữu và thực hiện các khoản đầu tư mới mà không cần nguồn tài chính từ bên ngoài.

Các luồng tiền từ hoạt động thường xuyên trên báo cáo tài chính nhà nước toàn quốc hoặc của tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương cung cấp thông tin về mức độ tài trợ cho các hoạt động thường xuyên của Chính phủ (hoặc chính quyền địa phương) từ các khoản thu thuế và phí.

Thông tin về các luồng tiền từ hoạt động thường xuyên trong quá khứ khi được sử dụng kết hợp với những thông tin khác sẽ giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính dự đoán được dòng tiền từ hoạt động thường xuyên trong tương lai.

20. Các dòng tiền từ hoạt động thường xuyên chủ yếu phát sinh từ những hoạt động tạo ra tiền chủ yếu của đơn vị. Ví dụ các dòng tiền chủ yếu từ hoạt động thường xuyên bao gồm:

- (a) Tiền thu thuế, phí và tiền phạt;
- (b) Tiền thu từ bán hàng và cung cấp dịch vụ của đơn vị;
- (c) Tiền thu từ các khoản viện trợ hoặc các khoản thu chuyển giao, kinh phí nhận từ ngân sách cấp;

- (d) Tiền thu từ bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác;
- (e) Chi cấp kinh phí hoạt động cho các đơn vị công khác (không bao gồm các khoản cho vay);
- (f) Chi mua hàng hóa, dịch vụ;
- (g) Chi cho nhân viên và các khoản phải nộp thay cho nhân viên;
- (h) Thu phí bảo hiểm và chi bồi thường bảo hiểm, hoa hồng và chi trả quyền lợi khác của chủ hợp đồng bảo hiểm (đối với đơn vị bảo hiểm);
- (i) Chi nộp thuế đối với thuế về tài sản và thuế thu nhập liên quan đến hoạt động thường xuyên;
- (j) Thu và chi đối với những hợp đồng nắm giữ vì mục đích kinh doanh;
- (k) Thu và chi từ các hoạt động không thường xuyên;
- (l) Thu hoặc chi phát sinh từ giải quyết các tranh chấp pháp lý.

Một số giao dịch, ví dụ như nhượng bán bất động sản, máy móc và thiết bị, có thể phát sinh lãi hoặc lỗ được tính vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ. Luồng tiền từ các giao dịch này được coi là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Tuy nhiên, tiền chi xây dựng hoặc mua sắm tài sản để cho đơn vị khác thuê lại và sau đó được đem bán (theo quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*”) là luồng tiền từ hoạt động thường xuyên. Các khoản tiền thu từ cho thuê và bán các tài sản này cũng là luồng tiền từ hoạt động thường xuyên.

21. Trường hợp pháp luật cho phép đơn vị được nắm giữ các loại chứng khoán và các khoản cho vay vì mục đích kinh doanh, các khoản đầu tư cũng tương tự như hàng tồn kho, được mua phục vụ mục đích cụ thể là mua để bán lại. Do đó, luồng tiền phát sinh từ việc mua bán các chứng khoán kinh doanh này được coi là luồng tiền từ hoạt động thường xuyên. Tương tự, các khoản tạm ứng và cho vay của các tổ chức tài chính công thực hiện cũng thường được phân loại là hoạt động thường xuyên vì chúng liên quan đến hoạt động tạo ra tiền chủ yếu của các đơn vị này.

Hoạt động đầu tư

22. Việc trình bày riêng biệt các luồng tiền từ hoạt động đầu tư rất quan trọng vì các luồng tiền này phản ánh luồng tiền chỉ ra cho các nguồn lực dự kiến sẽ đóng góp vào các hoạt động trong tương lai của đơn vị. Chỉ có các luồng tiền được chi ra để hình thành các tài sản được ghi nhận trên báo cáo tình hình tài chính của đơn vị mới đủ tiêu chuẩn để xếp vào hoạt động đầu tư. Ví dụ về các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động đầu tư gồm:

- (a) Chi mua sắm, xây dựng bất động sản, nhà xưởng, thiết bị, tài sản vô hình và các tài sản dài hạn khác. Các khoản chi này bao gồm các khoản liên quan đến chi phí triển khai đã được vốn hóa và chi phí xây dựng cơ bản dở dang;

(b) Tiền thu từ thanh lý nhượng bán bất động sản, nhà xưởng, thiết bị, tài sản vô hình và các tài sản dài hạn khác;

(c) Chi mua lại các công cụ vốn hoặc công cụ nợ của các đơn vị khác và góp vốn vào liên doanh (trừ các khoản chi mua các công cụ được coi là tương đương tiền hoặc các công cụ được nắm giữ cho mục đích kinh doanh);

(d) Tiền thu từ việc bán các công cụ nợ, công cụ vốn chủ của các đơn vị khác và thu hồi vốn góp vào liên doanh (trừ các khoản thu từ nhượng bán các công cụ được coi là tương đương tiền hoặc các công cụ được nắm giữ cho mục đích kinh doanh);

(e) Chi tạm ứng khoản vay và cho vay đối với các đơn vị khác (trừ các khoản tạm ứng và cho vay của tổ chức tài chính công);

(f) Tiền thu từ các khoản tạm ứng và cho vay được hoàn trả lại (trừ các khoản tạm ứng và cho vay của tổ chức tài chính công);

(g) Tiền chi cho hoạt động đầu tư góp vốn vào các đơn vị khác;

(h) Tiền thu từ hoạt động đầu tư góp vốn vào các đơn vị khác.

Hoạt động tài chính

23. Việc trình bày riêng biệt các dòng tiền từ hoạt động tài chính rất quan trọng vì nó hữu ích trong việc dự đoán khả năng thu hồi các dòng tiền trong tương lai của các bên đã cấp vốn cho đơn vị. Ví dụ về các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động tài chính gồm:

(a) Tiền thu từ phát hành giấy nhận nợ, các khoản vay, trái phiếu, các khoản vay có thể chấp, các khoản vay ngắn hạn và dài hạn khác;

(b) Tiền chi trả nợ vay;

(c) Tiền chi của bên đi thuê thanh toán để giảm dư nợ liên quan đến thuê tài chính.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động thường xuyên

24. Đơn vị phải báo cáo lưu chuyển tiền từ hoạt động thường xuyên theo một trong các phương pháp sau:

(a) Phương pháp trực tiếp, trong đó trình bày các luồng tiền thu vào và chi ra từ hoạt động thường xuyên của đơn vị; hoặc

(b) Phương pháp gián tiếp, trong đó thặng dư hoặc thâm hụt được điều chỉnh cho ảnh hưởng của các giao dịch không bằng tiền; bất kỳ khoản ghi nhận hoãn lại hoặc dồn tích của các khoản thu hoặc chi trong quá khứ hoặc tương lai và các khoản doanh thu hoặc chi phí gắn liền với hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính.

25. Khuyến khích đơn vị báo cáo về luồng tiền từ hoạt động thường xuyên theo phương pháp trực tiếp. Phương pháp trực tiếp cung cấp thông tin hữu ích trong việc ước tính các luồng tiền tương lai và cả các thông tin mà phương pháp gián tiếp không cung cấp được. Theo phương pháp trực tiếp, thông tin về các luồng tiền thu vào và chi ra chủ yếu được thu thập:

(a) Từ sổ kế toán của đơn vị; hoặc

(b) Bằng cách điều chỉnh doanh thu và chi phí hoạt động (đối với tổ chức tài chính công là tiền lãi hoặc doanh thu tương tự, lãi vay và chi phí tương tự) và các khoản mục khác trên báo cáo kết quả hoạt động cho:

(i) Các thay đổi trong hàng tồn kho, các khoản phải thu và phải trả trong kỳ;

(ii) Các khoản mục không bằng tiền;

(iii) Các khoản mục khác ảnh hưởng đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính.

26. Đơn vị báo cáo luồng tiền từ hoạt động thường xuyên theo phương pháp trực tiếp còn được khuyến khích cung cấp một bảng đối chiếu giữa thặng dư/thâm hụt từ hoạt động thường xuyên với lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động thường xuyên. Bảng đối chiếu này có thể là một phần của báo cáo lưu chuyển tiền tệ hoặc được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

27. Theo phương pháp gián tiếp, lưu chuyển thuần từ hoạt động thường xuyên được xác định bằng cách lấy thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ điều chỉnh cho các khoản:

(a) Các thay đổi trong hàng tồn kho, các khoản phải thu và phải trả trong kỳ;

(b) Các khoản mục không bằng tiền như khấu hao, dự phòng, thuế hoãn lại phải trả, lãi lỗ do chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện, thặng dư chưa phân phối từ các đơn vị liên kết và lợi ích của các bên góp vốn không nắm quyền kiểm soát; và

(c) Tất cả các khoản mục khác (mà ảnh hưởng đến dòng tiền) thuộc luồng tiền từ hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính

28. Đơn vị phải trình bày riêng biệt các chỉ tiêu chủ yếu về tổng các khoản thu vào, tổng các khoản chi ra phát sinh từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, trừ các dòng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần như được đề cập tại đoạn 29 và 32 của chuẩn mực này.

Báo cáo dòng tiền trên cơ sở thuần

29. Đơn vị có thể báo cáo trên cơ sở thuần các dòng tiền phát sinh từ hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính dưới đây:

(a) Thu hộ và chỉ hộ các đối tượng có giao dịch, người nộp thuế, hoặc các bên thụ hưởng khác. Các trường hợp này, các dòng tiền phản ánh hoạt động của các bên khác mà không phải là hoạt động của đơn vị;

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

30. Đoạn 29(a) chỉ đề cập đến những giao dịch mà đơn vị kiểm soát được số dư tiền, ví dụ các khoản thu hộ và chi hộ sau đây:

(a) Tiền thuế thu hộ không được giữ lại để sử dụng theo cơ chế điều tiết thu giữa các cấp;

(b) Thu tiền gửi kỳ hạn và hoàn trả tiền gửi kỳ hạn của một tổ chức tài chính công;

(c) Số vốn do quỹ đầu tư hoặc quỹ tín thác nắm giữ cho khách hàng;

(d) Thu hộ và trả lại tiền thuê cho chủ sở hữu tài sản cho thuê.

31. Ví dụ về các khoản thu và chi tiền được đề cập tại đoạn 29(b) bao gồm các khoản thanh toán liên quan đến:

(a) Mua và bán các khoản đầu tư;

(b) Các khoản vay ngắn hạn khác, ví dụ như các khoản vay có thời gian đáo hạn không quá 3 tháng.

32. Các dòng tiền phát sinh từ các hoạt động sau đây của tổ chức tài chính công có thể được báo cáo trên cơ sở thuần:

(a) Các khoản nhận và thanh toán tiền gửi có kỳ hạn với ngày đáo hạn cố định;

(b) Các khoản tiền gửi vào và rút ra từ các tổ chức tài chính khác;

(c) Các khoản ứng trước, cho vay và hoàn ứng, thu hồi nợ vay đối với khách hàng và các đối tác giao dịch khác.

Dòng tiền bằng ngoại tệ

33. Các dòng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ được ghi nhận theo đồng Việt Nam bằng việc áp dụng tỷ giá hối đoái giữa đồng Việt Nam và ngoại tệ tại ngày phát sinh dòng tiền.

34. Các dòng tiền của đơn vị chịu kiểm soát hoạt động ở nước ngoài phải được quy đổi theo tỷ giá giữa đồng Việt Nam và ngoại tệ tại ngày phát sinh dòng tiền.

35. Các dòng tiền bằng ngoại tệ phải được báo cáo theo cách thức nhất quán với chuẩn mực kế toán công Việt Nam về ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái.

36. Lãi/lỗ chưa thực hiện do thay đổi tỷ giá hối đoái không phải là các dòng tiền. Tuy nhiên, ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái đối với các khoản tiền và tương đương tiền có gốc ngoại tệ đang được nắm giữ hoặc đến kỳ đáo hạn phải được trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm đối chiếu số dư đầu kỳ và cuối kỳ của các khoản tiền và tương đương tiền. Khoản mục này được trình bày riêng biệt với các dòng tiền từ hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính của đơn vị. Khoản mục này bao gồm cả các khoản chênh lệch phát sinh (nếu có) do các dòng tiền đó được báo cáo theo tỷ giá tại ngày cuối kỳ.

Tiền lại và cổ tức hoặc các khoản tương tự

37. Các dòng tiền liên quan đến lãi vay và cổ tức hoặc các khoản tương tự đơn vị đã nhận được và đã chi trả phải được trình bày riêng biệt. Mỗi khoản mục này được phân loại thuộc hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính một cách nhất quán giữa các kỳ báo cáo.

38. Tổng các khoản lãi vay đã trả trong kỳ phải được trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ bất kể chúng được ghi nhận là chi phí trong kỳ trên báo cáo kết quả hoạt động hay đã được vốn hóa theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.

39. Đối với tổ chức tài chính công, lãi vay đã trả, lãi vay và cổ tức hoặc các khoản tương tự đã nhận thường được phân loại là luồng tiền từ hoạt động thường xuyên. Tuy nhiên, không có sự thống nhất về cách phân loại các dòng tiền này đối với các đơn vị khác. Đơn vị có thể phân loại lãi vay đã trả, lãi vay và cổ tức hoặc các khoản tương tự đã nhận là các luồng tiền từ hoạt động thường xuyên vì chúng tham gia vào việc xác định thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ. Ngoài ra, lãi vay đã trả, lãi vay và cổ tức hoặc các khoản tương tự đã nhận cũng có thể được phân loại là dòng tiền từ hoạt động tài chính hoặc hoạt động đầu tư vì đó là chi phí huy động nguồn lực tài chính hoặc thu nhập từ khoản đầu tư.

40. Cổ tức hoặc các khoản tương tự đã trả có thể được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính vì đó là chi phí huy động nguồn lực tài chính. Ngoài ra, cổ tức hoặc các khoản tương tự đã trả cũng có thể được phân loại là luồng tiền từ hoạt động thường xuyên nhằm giúp người sử dụng báo cáo đánh giá được khả năng của đơn vị chi trả các khoản này từ luồng tiền từ hoạt động thường xuyên.

Thuế thu nhập doanh nghiệp

41. Các dòng tiền phát sinh từ thuế thu nhập doanh nghiệp phải được trình bày riêng biệt và phân loại thuộc hoạt động thường xuyên của đơn vị, trừ khi có cơ sở rõ ràng để phân loại vào hoạt động tài chính và hoạt động đầu tư.

42. Một số hoạt động của đơn vị thuộc lĩnh vực công cũng phải chịu nghĩa vụ thuế tương ứng như của các đơn vị khác thuộc lĩnh vực sản xuất, kinh doanh. Ví dụ như một số hoạt động sản

xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ của đơn vị sự nghiệp công lập phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

43. Thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch làm tăng dòng tiền được phân loại là hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Trong khi chi phí thuế có thể dễ dàng phân biệt với hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính, nhưng không dễ dàng xác định các dòng tiền liên quan đến số thuế đó, có thể phát sinh vào các kỳ khác với kỳ phát sinh dòng tiền của giao dịch đó. Do đó, thuế đã nộp thường được phân loại là dòng tiền từ hoạt động thường xuyên. Tuy nhiên, khi có thể xác định được dòng tiền nộp thuế của một giao dịch cụ thể tạo ra các dòng tiền được phân loại là hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính thì dòng tiền thuế đó cũng phải phân loại là hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính một cách phù hợp. Khi dòng tiền thuế được phân bổ cho nhiều hoạt động thì đơn vị phải trình bày tổng số tiền thuế đã nộp.

Đầu tư vào các đơn vị chịu kiểm soát, đơn vị liên doanh, liên kết

44. Đối với nhà đầu tư theo quy định của pháp luật, khi kế toán khoản đầu tư vào một đơn vị liên doanh, liên kết hoặc đơn vị chịu kiểm soát bằng phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc, nhà đầu tư chỉ giới hạn việc trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ những luồng tiền giữa đơn vị và đơn vị nhận đầu tư, ví dụ các khoản cổ tức hoặc các khoản tương tự cổ tức hoặc các khoản ứng trước.

45. Đối với việc báo cáo lợi ích trong đơn vị liên doanh, liên kết bằng phương pháp vốn chủ sở hữu, đơn vị trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ các dòng tiền về các khoản đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết cũng như dòng tiền về các khoản phân phối, các khoản thu chi khác giữa đơn vị và đơn vị liên doanh, liên kết.

Các giao dịch không bằng tiền

46. Các giao dịch đầu tư và tài chính không trực tiếp sử dụng tiền hoặc tương đương tiền không được trình bày tại báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Đơn vị cần trình bày về các giao dịch này tại báo cáo tài chính đảm bảo cung cấp thông tin phù hợp cho người sử dụng báo cáo về các hoạt động đầu tư và tài chính đó.

47. Nhiều hoạt động đầu tư và tài chính tuy có ảnh hưởng đến cơ cấu vốn và tài sản của đơn vị nhưng lại không có ảnh hưởng trực tiếp đến các dòng tiền hiện tại. Việc loại trừ các giao dịch không bằng tiền ra khỏi báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhất quán với mục tiêu của báo cáo vì những khoản mục này không liên quan đến các dòng tiền của kỳ báo cáo hiện tại. Ví dụ về các giao dịch không bằng tiền:

(a) Trao đổi tài sản để lấy một tài sản khác, hoặc mua tài sản bằng cách nhận nợ trực tiếp, hoặc thông qua nghiệp vụ thuê tài chính;

(b) Chuyển đổi nợ thành vốn chủ sở hữu.

Các thành phần của tiền và tương đương tiền

48. Đơn vị phải trình bày các thành phần của tiền và tương đương tiền trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phải đối chiếu số liệu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ với các khoản mục tương đương trên báo cáo tình hình tài chính.

49. Do các phương thức quản trị tiền và cơ chế giao dịch ngân hàng rất đa dạng, để phù hợp với chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*”, đơn vị phải trình bày thông tin về chính sách kế toán được áp dụng để xác định các chỉ tiêu chi tiết của tiền và tương đương tiền của đơn vị mình.

50. Ảnh hưởng của bất kỳ thay đổi nào trong chính sách được áp dụng để xác định các chỉ tiêu chi tiết của tiền và tương đương tiền phải được báo cáo theo quy định chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót.

Các thuyết minh khác

51. Đơn vị phải thuyết minh, cùng với giải trình của lãnh đạo đơn vị tại Thuyết minh báo cáo tài chính về giá trị khoản tiền và tương đương tiền lớn do đơn vị nắm giữ nhưng đơn vị kinh tế không được sử dụng.

52. Trong nhiều trường hợp, đơn vị nắm giữ một lượng tiền và tương đương tiền nhưng đơn vị kinh tế không được sử dụng số tiền này. Ví dụ như các khoản tiền và tương đương tiền nắm giữ bởi một đơn vị chịu kiểm soát ngoại hối chặt chẽ hoặc pháp luật hạn chế không cho phép đơn vị kiểm soát hoặc các đơn vị chịu kiểm soát khác trong đơn vị kinh tế sử dụng số tiền này theo cách thông thường.

53. Các thông tin bổ sung khác có thể giúp người đọc hiểu rõ hơn về tình hình tài chính và khả năng thanh toán của đơn vị. Những thông tin được khuyến khích trình bày cùng với các diễn giải tại thuyết minh báo cáo tài chính có thể bao gồm:

(a) Giá trị của các khoản vay chưa giải ngân mà đơn vị có thể sử dụng cho các hoạt động thường xuyên trong tương lai của mình và để thanh toán cho những cam kết về vốn, đồng thời nêu rõ các hạn chế đối với việc sử dụng các khoản vay này;

(b) Số lượng và tính chất của các khoản tiền bị hạn chế sử dụng.

54. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ có thể trợ giúp người sử dụng báo cáo hiểu được mối quan hệ giữa các hoạt động hoặc chương trình của đơn vị và thông tin ngân sách. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*” đề cập đến việc so sánh giữa số liệu thực tế và dự toán.

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Số hiệu	Số hiệu
VPSAS 02	IPSAS 2

1	
2	1
3	2
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	11
11	12
12	13
13	14
14	15
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21
20	22
21	23
22	25
23	26
24	27
25	28
26	29
27	30
28	31
29	32
30	33
31	34

32	35
33	36
34	37
35	38
36	39
37	40
38	41
39	42
40	43
41	44
42	45
43	46
44	47
45	48
46	54
47	55
48	56
49	57
50	58
51	59
52	60
53	61
54	62

PHỤ LỤC SỐ 03

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 12 HÀNG TỒN KHO

(Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 12 “Hàng tồn kho” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 12 “Hàng tồn kho” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2003, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Hợp đồng xây dựng	2(a)

2	Công cụ tài chính: Trình bày	2(b)
3	Công cụ tài chính: Ghi nhận và đo lường	2(b)
4	Nông nghiệp	2(c); 26
5	Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	8
6	Chi phí đi vay	23
7	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	37

VPSAS 12 - HÀNG TỒN KHO

Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 (sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01: Trình bày báo cáo tài chính;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31: Tài sản vô hình.

VPSAS 12 - HÀNG TỒN KHO

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “Hàng tồn kho” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 46. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

Phạm vi

Định nghĩa

Giá trị thuần có thể thực hiện được

Hàng tồn kho

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Xác định giá trị hàng tồn kho

Giá gốc hàng tồn kho

Chi phí mua

Chi phí chế biến

Chi phí khác

Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ

Giá gốc của sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ các tài sản sinh học

Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho

Phương pháp tính giá

Giá trị thuần có thể thực hiện được

Phân phối hàng hóa miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa

Ghi nhận chi phí

Trình bày thông tin

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này là quy định phương pháp kế toán hàng tồn kho. Vấn đề cơ bản trong kế toán hàng tồn kho là giá trị các khoản chi phí cấu thành nên giá gốc của hàng tồn kho được ghi nhận là tài sản và tiếp tục được ghi nhận là tài sản cho đến khi doanh thu liên quan được ghi nhận. Chuẩn mực này đưa ra những hướng dẫn về việc xác định giá gốc của hàng tồn kho và ghi nhận sau đó như là một khoản chi phí, bao gồm cả việc ghi giảm giá trị hàng tồn kho xuống giá trị thuần có thể thực hiện được. Chuẩn mực này cũng đưa ra hướng dẫn về các phương pháp tính giá hàng tồn kho được sử dụng để xác định giá trị hàng tồn kho.

Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích áp dụng chuẩn mực này để kế toán tất cả các loại hàng tồn kho, ngoại trừ:

(a) Chi phí dở dang phát sinh từ hợp đồng xây dựng, bao gồm cả hợp đồng dịch vụ có liên quan trực tiếp;

(b) Công cụ tài chính;

(c) Các tài sản sinh học liên quan đến hoạt động nông nghiệp và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch; và

(d) Chi phí dở dang của các dịch vụ được cung cấp miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa.

3. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc xác định giá trị các loại hàng tồn kho được nắm giữ bởi:

(a) Đơn vị sản xuất sản phẩm nông nghiệp và lâm nghiệp, sản phẩm nông nghiệp sau thu hoạch, khoáng sản và các sản phẩm khoáng sản, giá trị các sản phẩm này được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được phù hợp với quy định đặc thù của các ngành này. Khi các loại hàng tồn kho này được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì những thay đổi trong giá trị thuần có thể thực hiện được được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ báo cáo phát sinh thay đổi; và

(b) Đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa thực hiện xác định giá trị hàng tồn kho theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng. Khi các loại hàng tồn kho này được xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng, thì những thay đổi trong giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ báo cáo phát sinh thay đổi.

4. Hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 3(a) được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được tại những công đoạn nhất định của quá trình sản xuất. Ví dụ, khi mùa vụ nông nghiệp được thu hoạch hoặc khi khoáng sản được khai thác và việc bán hàng được đảm bảo bằng một hợp đồng kỳ hạn hoặc bao tiêu của Chính phủ; hoặc khi tồn tại một thị trường hoạt động và hầu như không có rủi ro không bán được hàng. Các loại hàng tồn kho này không thuộc phạm vi của quy định về xác định giá trị của chuẩn mực này.

5. Đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa là các đơn vị mua hoặc bán hàng hóa cho đơn vị khác hoặc cho chính mình. Hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 3(b) về cơ bản được mua với mục đích bán lại trong một tương lai gần và tạo ra thặng dư từ sự biến động giá cả hoặc tỷ suất lợi nhuận của đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa. Hàng tồn kho được xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng không thuộc phạm vi của quy định về xác định giá trị của chuẩn mực này.

Định nghĩa

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

Chi phí thay thế hiện hành là chi phí đơn vị phải gánh chịu để có được tài sản tại ngày báo cáo.

Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá bán ước tính trong điều kiện hoạt động bình thường trừ đi chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc bán, trao đổi hoặc phân phối chúng.

Hàng tồn kho là các tài sản:

- (a) Có hình thái là nguyên vật liệu hoặc công cụ, dụng cụ tiêu hao trong quá trình sản xuất;
- (b) Có hình thái là nguyên vật liệu hoặc công cụ, dụng cụ tiêu hao hoặc được phân phối trong quá trình cung cấp dịch vụ;
- (c) Được nắm giữ để bán hoặc phân phối trong một chu kỳ hoạt động bình thường; hoặc
- (d) Đang trong quá trình sản xuất để bán hoặc để phân phối.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Giá trị thuần có thể thực hiện được

7. Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá trị thuần đơn vị dự kiến sẽ nhận được khi bán hàng tồn kho trong các điều kiện hoạt động bình thường. Giá trị hợp lý phản ánh giá trị mà hàng tồn kho tương tự được trao đổi giữa bên bán và bên mua có đầy đủ hiểu biết hợp lý và sẵn sàng thực hiện trao đổi. Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá trị xác định theo đặc thù của đơn vị, trong khi giá trị hợp lý thì không thực hiện như vậy. Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho có thể không bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán.

Hàng tồn kho

8. Hàng tồn kho bao gồm hàng được mua và nắm giữ để bán lại, ví dụ như hàng hóa được đơn vị mua lại và nắm giữ để bán, bất động sản được nắm giữ để bán. Hàng tồn kho còn bao gồm thành phẩm hoặc sản phẩm dở dang đơn vị đang sản xuất. Hàng tồn kho còn bao gồm nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ chuẩn bị sử dụng trong quá trình sản xuất; hàng hóa do đơn vị mua hoặc sản

xuất ra để phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa cho đơn vị khác. Tại một số đơn vị thuộc lĩnh vực công, hàng tồn kho liên quan đến việc cung cấp dịch vụ nhiều hơn là hàng hóa được mua và nắm giữ để bán lại hoặc hàng hóa sản xuất ra để bán. Trong trường hợp một đơn vị cung cấp dịch vụ, như được đề cập trong đoạn 24, hàng tồn kho bao gồm chi phí thực hiện dịch vụ mà đơn vị chưa ghi nhận doanh thu liên quan đến việc cung cấp dịch vụ này.

9. Hàng tồn kho trong lĩnh vực công có thể bao gồm:

- (a) Kho hàng dự trữ;
- (b) Vật liệu bảo dưỡng;
- (c) Phụ tùng thay thế cho nhà xưởng và thiết bị, trừ các loại được quy định trong các chuẩn mực về Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;
- (d) Hàng dự trữ chiến lược (ví dụ như dự trữ năng lượng, lương thực, thiết bị cứu hộ);
- (e) Kho tiền chưa phát hành;
- (f) Hàng để cung cấp trong dịch vụ bưu chính nắm giữ để bán (ví dụ như tem bưu chính);
- (g) Chi phí dở dang, bao gồm cả:
- (i) Tài liệu các khóa đào tạo;
- (ii) Các dịch vụ khách hàng, khi các dịch vụ này được cung cấp ngang giá;
- (h) Bất động sản nắm giữ để bán.

10. Do Chính phủ nắm quyền in và phát hành tiền tệ, tem bưu chính, vì vậy những tài sản này được ghi nhận là hàng tồn kho cho các mục đích của chuẩn mực này. Các loại hàng tồn kho này không được báo cáo theo mệnh giá mà được xác định giá trị theo đoạn 12 của chuẩn mực này, tức là theo giá in ấn hoặc đúc ra chúng.

11. Khi Chính phủ duy trì dự trữ chiến lược cho nhiều loại hàng, như dự trữ năng lượng (xăng, dầu), dự trữ lương thực (gạo) để sử dụng trong các tình huống khẩn cấp hoặc trong các tình huống khác (ví dụ như thiên tai hoặc cứu trợ dân sự khẩn cấp khác) thì các loại hàng dự trữ chiến lược này được ghi nhận và xử lý như là hàng tồn kho theo mục đích của chuẩn mực này.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Xác định giá trị hàng tồn kho

12. Hàng tồn kho được xác định theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được, trừ các trường hợp quy định tại đoạn 13 hoặc đoạn 14 của chuẩn mực này.

13. Khi hàng tồn kho có được thông qua một giao dịch không trao đổi, giá trị của hàng tồn kho được xác định theo giá trị hợp lý của hàng tồn kho tại ngày tiếp nhận.

14. Hàng tồn kho phải được xác định theo giá thấp hơn giữa giá gốc và chi phí thay thế hiện hành khi hàng tồn kho được nắm giữ để:

(a) Phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa; hoặc

(b) Tiêu hao trong quá trình sản xuất ra hàng hóa được phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa.

Giá gốc hàng tồn kho

15. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm tất cả chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí khác phát sinh để có được hàng tồn kho tại địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua

16. Chi phí mua hàng tồn kho bao gồm giá mua, thuế nhập khẩu và các loại thuế khác (trừ các loại thuế sau đó được ngân sách nhà nước hoàn lại), chi phí vận chuyển, bốc dỡ và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc có được thành phẩm, nguyên liệu, và công cụ dụng cụ. Các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá và các khoản mục tương tự khác được trừ khỏi chi phí mua.

Chi phí chế biến

17. Chi phí chế biến để chuyển hàng tồn kho dở dang thành hàng tồn kho thành phẩm phát sinh tại các đơn vị có hoạt động sản xuất. Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến từng đơn vị sản phẩm như chi phí nhân công trực tiếp. Chi phí chế biến bao gồm cả số phân bổ có hệ thống chi phí sản xuất chung cố định và biến đổi phát sinh trong quá trình chế biến hàng tồn kho dở dang thành hàng tồn kho thành phẩm. Chi phí sản xuất chung cố định là các chi phí sản xuất gián tiếp tương đối ổn định không phụ thuộc vào quy mô sản xuất (như chi phí khấu hao và bảo dưỡng nhà máy, thiết bị) và chi phí quản lý hành chính. Chi phí sản xuất chung biến đổi là các chi phí sản xuất gián tiếp có thay đổi một cách trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo quy mô sản xuất, như chi phí nhân công gián tiếp và chi phí vật liệu gián tiếp.

18. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung cố định vào chi phí chế biến được dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm trung bình dự kiến sẽ sản xuất được qua một số thời kỳ hoặc mùa vụ trong các điều kiện sản xuất bình thường, có tính đến phần hao hụt của công suất do việc bảo trì theo kế hoạch. Mức độ sản xuất thực tế có thể được sử dụng làm tiêu chí phân bổ nếu như nó xấp xỉ công suất bình thường. Chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm sẽ không tăng khi sản xuất ít hơn hay ngừng sản xuất. Những chi phí sản xuất chung không được phân bổ sẽ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi chúng phát sinh. Trong những kỳ mà mức sản xuất thực tế cao hơn bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh, do đó hàng tồn kho không được xác định giá trị cao hơn chi phí thực tế. Chi phí sản xuất

chung biến đổi được phân bổ hết cho từng đơn vị sản phẩm dựa trên cơ sở mức sản xuất thực tế của máy móc thiết bị.

19. Một quy trình sản xuất có thể tạo ra nhiều sản phẩm trong cùng một thời gian. Ví dụ như trong trường hợp khi sản xuất các sản phẩm kết hợp hoặc quy trình tạo ra một sản phẩm chính và một sản phẩm phụ. Khi chi phí chế biến cho từng loại sản phẩm không thể tách biệt riêng rẽ thì chúng sẽ được phân bổ cho các sản phẩm trên cơ sở hợp lý và nhất quán. Việc phân bổ có thể dựa trên giá bán tương ứng của từng sản phẩm tại một công đoạn trong quá trình sản xuất khi mà các sản phẩm có thể xác định được một cách riêng biệt hoặc khi quá trình sản xuất kết thúc. Hầu hết các sản phẩm phụ về bản chất là không trọng yếu. Trong trường hợp này, các sản phẩm phụ được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ khỏi giá thành của sản phẩm chính. Do đó, giá trị ghi sổ của sản phẩm chính sẽ không khác biệt lớn so với chi phí chế biến của nó.

Chi phí khác

20. Các chi phí khác được tính vào giá gốc của hàng tồn kho chỉ trong trường hợp những chi phí phát sinh để đưa hàng tồn kho đến địa điểm và trạng thái hiện tại. Ví dụ như giá gốc hàng tồn kho có thể bao gồm các chi phí chung ngoài sản xuất hoặc chi phí thiết kế sản phẩm cho những khách hàng cụ thể.

21. Các ví dụ về chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho và được ghi nhận vào chi phí trong kỳ phát sinh là:

(a) Chi phí nguyên vật liệu, nhân công hoặc chi phí sản xuất khác phát sinh trên mức bình thường;

(b) Chi phí lưu kho, trừ khi những khoản chi phí này cần thiết trong quá trình sản xuất trước một công đoạn sản xuất tiếp theo;

(c) Chi phí quản lý không liên quan đến việc đưa hàng tồn kho đến địa điểm và trạng thái hiện tại; và

(d) Chi phí bán hàng.

22. Trong một số trường hợp, chi phí đi vay được tính vào giá gốc hàng tồn kho theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.

23. Đơn vị có thể mua hàng tồn kho theo phương thức trả chậm. Khi giao dịch mua hàng có bao gồm yếu tố tài chính thì yếu tố tài chính đó (ví dụ như khoản chênh lệch giữa giá mua theo phương thức thanh toán ngay và giá mua theo phương thức trả chậm) được ghi nhận là chi phí lãi vay trong kỳ trả chậm.

Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ

24. Trong trường hợp các đơn vị cung cấp dịch vụ có hàng tồn kho (trừ hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 2(d)), thì giá trị hàng tồn kho được xác định theo chi phí sản xuất ra chúng. Các chi phí này cơ bản bao gồm chi phí nhân công và các chi phí nhân sự khác có liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, bao gồm chi phí nhân viên giám sát và chi phí sản xuất chung khác. Chi phí nhân công không liên quan đến việc cung cấp dịch vụ không được tính vào giá gốc hàng tồn kho. Chi phí nhân công và chi phí khác liên quan đến bán hàng và chi phí nhân viên hành chính không được tính vào giá gốc hàng tồn kho mà được ghi nhận vào chi phí trong kỳ khi chúng phát sinh. Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ không bao gồm lợi nhuận thặng dư hoặc các chi phí chung không liên quan khác thường được tính vào giá dịch vụ.

Giá gốc của sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ các tài sản sinh học

25. Hàng tồn kho bao gồm sản phẩm nông nghiệp mà đơn vị thu hoạch được từ các tài sản sinh học sẽ được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán tại thời điểm thu hoạch. Đây là giá gốc của hàng tồn kho tại ngày thu hoạch cho việc áp dụng chuẩn mực này.

Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho

26. Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho, như phương pháp chi phí định mức hoặc phương pháp bán lẻ có thể được sử dụng cho thuận tiện nếu cho kết quả xấp xỉ với giá gốc. Phương pháp chi phí định mức có tính đến mức độ tiêu hao bình thường của nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, nhân công, tính hiệu quả và công suất sử dụng máy móc thiết bị. Các yếu tố này được định kỳ xem xét lại và khi cần thiết sẽ được điều chỉnh cho phù hợp với các điều kiện hiện tại.

27. Hàng tồn kho có thể được chuyển giao cho đơn vị thông qua một giao dịch không trao đổi. Ví dụ như một tổ chức cứu trợ quốc tế có thể viện trợ vật tư y tế cho một bệnh viện công lập trong quá trình khắc phục hậu quả thiên tai. Trong trường hợp này, giá gốc của hàng tồn kho là giá trị hợp lý tại thời điểm hàng tồn kho được tiếp nhận.

Phương pháp tính giá

28. Giá gốc của các loại hàng tồn kho (mà hàng tồn kho này thường không hoán đổi được cho nhau) và hàng hóa hoặc dịch vụ được sản xuất, tách riêng cho các dự án cụ thể được xác định bằng cách sử dụng phương pháp giá đích danh của từng đối tượng.

29. Giá đích danh là giá cụ thể gắn liền với những loại hàng tồn kho xác định. Đây là phương pháp phù hợp áp dụng cho những loại hàng tồn kho được tách riêng cho một dự án cụ thể, không phân biệt hàng tồn kho này được sản xuất ra hay được mua vào. Tuy nhiên, phương pháp giá đích danh không phù hợp khi tính giá cho số lượng lớn các loại hàng tồn kho mà thông thường chúng có thể thay thế được cho nhau. Trong trường hợp này có thể sử dụng phương pháp lựa chọn các khoản mục hàng tồn kho đó còn tồn cuối kỳ để xác định các ảnh hưởng dự kiến đến thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ.

30. Khi áp dụng đoạn 29, đơn vị phải sử dụng cùng một phương pháp tính giá cho toàn bộ hàng tồn kho có cùng bản chất và mục đích sử dụng đối với đơn vị. Đối với các loại hàng tồn kho khác nhau về bản chất hoặc khác nhau về mục đích sử dụng (ví dụ như cùng một

loại hàng hóa nhưng sử dụng tại các bộ phận khác) thì phương pháp tính giá khác có thể được áp dụng. Các yếu tố khác biệt về vị trí địa lý của hàng tồn kho không đủ để lý giải cho việc sử dụng các phương pháp tính giá khác.

31. Giá gốc hàng tồn kho, trừ phương pháp được đề cập đến trong đoạn 28, được xác định bằng phương pháp nhập trước xuất trước hoặc phương pháp bình quân gia quyền. Đơn vị phải sử dụng cùng một phương pháp tính giá cho toàn bộ hàng tồn kho có cùng bản chất và mục đích sử dụng đối với đơn vị. Đối với các loại hàng tồn kho có bản chất hoặc mục đích sử dụng khác nhau, việc áp dụng các phương pháp tính giá khác nhau có thể được áp dụng.

32. Ví dụ như hàng tồn kho sử dụng cho một bộ phận có thể có công dụng khác với hàng tồn kho cùng loại đó nhưng được sử dụng cho một bộ phận khác trong cùng đơn vị. Tuy nhiên, sự khác biệt về vị trí địa lý của hàng tồn kho về bản chất không đủ để lý giải được cho việc áp dụng các phương pháp tính giá khác nhau.

33. Phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO) giả định rằng hàng tồn kho được mua trước thì được bán trước, do đó hàng tồn kho còn lại tại thời điểm cuối kỳ là các loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất tại thời điểm gần nhất. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá xuất kho của mỗi loại được xác định dựa trên giá bình quân gia quyền của các loại tương tự tại thời điểm đầu kỳ và giá của các loại được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị bình quân có thể được tính cho cả kỳ hoặc sau mỗi lần nhập, tùy thuộc vào tình hình của đơn vị.

Giá trị thuần có thể thực hiện được

34. Giá gốc của hàng tồn kho có thể không thu hồi được trong trường hợp hàng tồn kho bị hư hỏng, lạc hậu một phần hoặc toàn bộ, hoặc giá bán bị giảm. Giá gốc của hàng tồn kho cũng có thể không thu hồi được trong trường hợp chi phí ước tính để hoàn thành và chi phí ước tính để bán, trao đổi hoặc phân phối tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho xuống giá trị thuần có thể thực hiện được nhất quán với nguyên tắc tài sản không được ghi nhận ở mức cao hơn lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị dự kiến có thể thu được khi bán, trao đổi, phân phối hoặc sử dụng tài sản đó.

35. Hàng tồn kho được ghi giảm xuống cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được thường được thực hiện theo từng loại hàng. Tuy nhiên trong một số trường hợp, đơn vị có thể thực hiện việc ghi giảm cho cả nhóm hàng tương tự nhau hoặc có liên quan với nhau. Trường hợp này được áp dụng với các loại hàng tồn kho có chung mục đích và công năng sử dụng cuối cùng; không được đánh giá riêng giá trị với các loại hàng khác trong cùng một dòng sản phẩm. Ghi giảm giá trị hàng tồn kho dựa trên cơ sở một loại hàng tồn kho là không phù hợp, ví dụ như thành phẩm hoặc tất cả các loại hàng tồn kho theo một quy trình cụ thể hoặc một vị trí địa lý. Các đơn vị cung cấp dịch vụ thường tập hợp chi phí cho từng dịch vụ có giá bán riêng, mỗi loại dịch vụ này được coi là một mục riêng.

36. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được, đơn vị phải tính đến mục đích nắm giữ hàng tồn kho. Ví dụ như giá trị thuần có thể thực hiện được của một lượng hàng tồn kho được nắm giữ để bán hoặc cung cấp dịch vụ theo hợp đồng phải dựa trên giá bán đã quy định trong hợp đồng.

Nếu số hàng tồn kho đang nắm giữ lớn hơn số đã ký trong hợp đồng đó, giá trị thuần có thể thực hiện được của phần chênh lệch phải dựa trên giá bán bình thường ước tính. Hướng dẫn về cách xử lý các khoản dự phòng hoặc nợ tiềm tàng, ví dụ như hàng tồn kho phát sinh từ các hợp đồng bán hàng đã ký vượt quá số lượng hàng tồn kho đang nắm giữ và số hàng trong các hợp đồng mua hàng đã ký được trình bày tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng.

37. Nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ nắm giữ để sử dụng trong sản xuất sản phẩm không được ghi giảm giá trị xuống thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu thành sẽ được bán, trao đổi hoặc phân phối bằng hoặc cao hơn giá thành của sản phẩm đó. Tuy nhiên, khi có sự giảm giá của nguyên vật liệu dẫn đến giá thành của sản phẩm sản xuất ra cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được thì các nguyên vật liệu này phải được ghi giảm giá trị xuống giá trị thuần có thể thực hiện được. Trong trường hợp này, sử dụng chi phí thay thế hiện hành của nguyên vật liệu có thể là phương pháp tốt nhất để xác định giá trị thuần có thể thực hiện được.

38. Đơn vị phải đánh giá lại giá trị thuần có thể thực hiện được vào mỗi kỳ kế toán tiếp theo. Khi không còn tồn tại những nguyên nhân trước đây dẫn đến việc hàng tồn kho bị ghi giảm xuống dưới giá gốc hoặc khi có bằng chứng chắc chắn về việc giá trị thuần có thể thực hiện được tăng lên do những thay đổi về điều kiện kinh tế, số ghi giảm trước đây phải được hoàn nhập (số tối đa được hoàn nhập là số đã ghi giảm ban đầu) để đảm bảo giá trị ghi sổ mới là số thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được đã được điều chỉnh. Ví dụ, trong kỳ kế toán trước, hàng tồn kho bị ghi giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện được do giá bán của nó giảm, sang kỳ kế toán sau giá bán tăng lên và loại hàng tồn kho đó vẫn được đơn vị nắm giữ.

Phân phối hàng miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa

39. Một đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ hàng tồn kho có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng không liên quan trực tiếp đến khả năng tạo ra các luồng tiền vào thuần. Các loại hàng tồn kho này có thể phát sinh khi Chính phủ quyết định phân phối miễn phí các loại hàng hóa nhất định hoặc phân phối ở mức giá danh nghĩa. Trong các trường hợp này, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của hàng tồn kho cho mục đích báo cáo tài chính được phản ánh bằng số tiền mà đơn vị phải bỏ ra để có được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng cần thiết cho việc đạt được những mục tiêu của đơn vị. Khi lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng không thể mua được trên thị trường, đơn vị cần thực hiện ước tính về chi phí thay thế. Nếu mục đích nắm giữ hàng tồn kho thay đổi thì hàng tồn kho được đánh giá theo quy định tại đoạn 12.

Ghi nhận chi phí

40. Khi hàng tồn kho được bán, trao đổi hoặc phân phối thì giá trị ghi sổ của hàng tồn kho được ghi nhận là chi phí trong kỳ mà doanh thu liên quan được ghi nhận. Nếu không phát sinh doanh thu liên quan thì chi phí được ghi nhận khi hàng hóa được phân phối hoặc khi dịch vụ có liên quan được cung cấp. Giá trị ghi giảm hàng tồn kho và bất kỳ tổn thất nào của hàng tồn kho được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi khoản ghi giảm hoặc tổn thất phát sinh. Số hoàn nhập của khoản ghi giảm giá trị hàng tồn kho sẽ được ghi nhận là khoản giảm trừ chi phí trong kỳ khi phát sinh hoàn nhập.

41. Đối với một đơn vị cung cấp dịch vụ, thời điểm hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí thường xảy ra khi dịch vụ đã được cung cấp hoặc xuất hóa đơn tính phí dịch vụ.

42. Một số loại hàng tồn kho có thể được phân bổ vào các tài sản khác, ví dụ như hàng tồn kho được sử dụng như một bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tự chế. Hàng tồn kho được phân bổ vào các tài sản khác theo cách này được ghi nhận vào chi phí trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

Trình bày thông tin

43. Báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin sau:

(a) Chính sách kế toán áp dụng trong việc xác định giá trị hàng tồn kho, bao gồm cả phương pháp tính giá được sử dụng;

(b) Tổng giá trị ghi sổ hàng tồn kho và giá trị ghi sổ của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với đơn vị;

(c) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng;

(d) Giá trị hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ;

(e) Giá trị của các khoản ghi giảm hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ theo quy định tại đoạn 40;

(f) Giá trị hoàn nhập của các khoản ghi giảm hàng tồn kho được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động trong kỳ theo quy định tại đoạn 40;

(g) Các trường hợp hoặc sự kiện dẫn đến việc hoàn nhập khoản ghi giảm hàng tồn kho theo quy định tại đoạn 40; và

(h) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho được thế chấp bảo đảm cho các khoản nợ phải trả.

44. Thông tin về giá trị ghi sổ của các loại hàng tồn kho khác nhau đang nắm giữ và mức độ thay đổi của những tài sản này là hữu ích đối với người sử dụng báo cáo tài chính. Thông thường hàng tồn kho được phân loại là hàng hóa, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí dở dang và thành phẩm. Hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ có thể được mô tả như chi phí dở dang.

45. Giá trị hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ bao gồm: các chi phí trước đây đã bao gồm trong giá trị hàng tồn kho nay đã được bán, trao đổi, hoặc phân phối và các chi phí sản xuất chung không được phân bổ và chi phí sản xuất hàng tồn kho phát sinh trên mức bình thường. Có trường hợp đơn vị có thể bao gồm cả các chi phí khác, ví dụ như chi phí phân phối.

46. Trường hợp đơn vị áp dụng cách thức báo cáo kết quả hoạt động mà trong đó giá trị hàng tồn kho không được trình bày như một khoản mục chi phí trong kỳ. Theo cách thức này, đơn vị trình bày một bản phân tích các loại chi phí dựa trên bản chất của chi phí. Trong trường hợp này, đơn

vị phải trình bày về các chi phí được ghi nhận trong kỳ đối với: nguyên liệu và vật liệu, chi phí nhân công và chi phí khác, cùng với giá trị thay đổi thuần của hàng tồn kho trong kỳ.

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Số hiệu VPSAS 12	Số hiệu IPSAS 12
1	1
2	2
3	3
4	7
5	8
6	9
7	10
8	11
9	12
10	13
11	14
12	15
13	16
14	17
15	18
16	19
17	20
18	21
19	23
20	24
21	25
22	26
23	27
24	28
25	29
26	30

27	31
28	32
29	33
30	34
31	35
32	36
33	37
34	38
35	39
36	40
37	41
38	42
39	43
40	44
41	45
42	46
43	47
44	48
45	49
46	50

PHỤ LỤC SỐ 04

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 17 BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ (Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 17 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 17 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2001, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 17. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Thuê tài sản	5, 36, 59, 61
2	Bất động sản đầu tư	6
3	Chi phí đi vay	30, 32

4	Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	40, 55
5	Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	60, 61, 64
6	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	26

VPSAS 17 - BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ

Quá trình ban hành, cập nhật Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 (sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01: Trình bày báo cáo tài chính;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12: Hàng tồn kho;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31: Tài sản vô hình.

VPSAS 17 - BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 70 Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG	1-11
Mục đích	1
Phạm vi	2-10
Di sản	7-10
Các định nghĩa	11
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ	12-69
Ghi nhận	12-20
Tài sản cơ sở hạ tầng	16
Chi phí ban đầu	17
Chi phí sau ghi nhận ban đầu	18-20
Xác định giá trị khi ghi nhận	21-36
Các bộ phận cấu thành nguyên giá	24-31
Xác định nguyên giá	32-36
Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu	37-58
Khấu hao	38-58
<i>Giá trị khấu hao và thời gian khấu hao</i>	<i>45-53</i>
<i>Phương pháp khấu hao</i>	<i>54-57</i>
Ghi giảm tài sản	58-64
Trình bày thông tin	65-69

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp kế toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị để người sử dụng báo cáo tài chính có thể nắm bắt các thông tin về tình hình đầu tư của đơn vị vào bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và các thay đổi đối với những khoản đầu tư đó. Các vấn đề cơ bản đối với kế toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là: ghi nhận tài sản, xác định giá trị của tài sản và việc ghi nhận chi phí khấu hao tài sản.

Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích áp dụng chuẩn mực này để kế toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, trừ khi:

(a) Phương pháp kế toán khác được áp dụng phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác; và

(b) Tài sản được coi là di sản. Tuy nhiên, một số yêu cầu trình bày thông tin quy định tại đoạn 66, 67 áp dụng cho các tài sản là di sản được ghi nhận.

3. Chuẩn mực này áp dụng cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, bao gồm cả:

(a) Cơ sở hạ tầng; và

(b) Tài sản thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ sau khi ghi nhận và xác định giá trị ban đầu (*Bên nhượng quyền*).

4. Chuẩn mực này không áp dụng cho:

(a) Tài sản sinh học liên quan đến các hoạt động nông nghiệp không phải là cây lâu năm cho sản phẩm. Chuẩn mực này áp dụng cho cây lâu năm cho sản phẩm nhưng không áp dụng cho sản phẩm trên cây lâu năm đó;

(b) Quyền khai khoáng và trữ lượng khoáng sản như dầu, khí tự nhiên và các nguồn tài nguyên không tái tạo tương tự.

Tuy nhiên, chuẩn mực này áp dụng cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng để phát triển hoặc duy trì các tài sản đề cập trong mục 4(a) hoặc 4(b).

5. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác có thể quy định việc ghi nhận một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo một phương pháp tiếp cận khác với phương pháp tiếp cận của chuẩn mực này. Ví dụ như chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản quy định việc đánh giá và ghi nhận ban đầu bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được thuê trên cơ sở chuyển giao rủi ro và quyền lợi của các bên; hoặc quy định việc đánh giá và ghi nhận ban đầu bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trên cơ sở kiểm soát tài sản. Tuy nhiên, trong những trường hợp đó các quy định kế toán khác đối với các tài sản này, bao gồm cả việc trích khấu hao, được quy định trong chuẩn mực này.

6. Đơn vị sử dụng mô hình giá gốc đối với các bất động sản đầu tư phù hợp với chuẩn mực kế toán công Việt Nam về bất động sản đầu tư áp dụng các quy định về xác định giá trị sau khi nhận ban đầu và khấu hao của chuẩn mực này.

Di sản

7. Chuẩn mực này không yêu cầu đơn vị phải ghi nhận các di sản mặc dù các di sản này đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Nếu đơn vị ghi nhận di sản thì phải áp dụng các quy định về trình bày thông tin trong chuẩn mực này và có thể, nhưng không bắt buộc, phải áp dụng các quy định về xác định giá trị trong chuẩn mực này.

8. Một số tài sản được coi là di sản do tính chất văn hóa, môi trường hoặc ý nghĩa lịch sử của chúng. Ví dụ các tòa nhà lịch sử, đài tưởng niệm, các địa điểm khảo cổ học, cổ vật, bảo vật quốc gia, vật trưng bày trong các bảo tàng, di tích, khu vực bảo tồn và khu bảo tồn thiên nhiên và các tác phẩm nghệ thuật. Các tài sản là di sản thường thể hiện những đặc điểm nhất định (dù các đặc điểm này không phải là đặc điểm duy nhất của các tài sản đó), bao gồm:

(a) Giá trị văn hóa, môi trường, giáo dục và lịch sử của chúng không thể được phản ánh đầy đủ trong giá trị tài chính được xác định thuần túy trên cơ sở giá thị trường;

(b) Luật pháp nghiêm cấm hoặc hạn chế nghiêm ngặt việc bán các tài sản này;

(c) Các tài sản này thường không thể thay thế và giá trị của chúng có thể tăng lên theo thời gian mặc dù tình trạng vật chất có thể bị suy giảm; và

(d) Khó có thể ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này, trong một số trường hợp có thể lên tới vài trăm năm.

Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ số lượng lớn di sản đã được tiếp nhận qua nhiều năm và theo nhiều phương thức khác nhau, bao gồm mua lại, được tặng, được giao quản lý và tịch thu. Các tài sản này ít khi được nắm giữ vì mục đích kinh tế và có thể có những rào cản xã hội hoặc pháp lý cho việc sử dụng chúng vì các mục đích kinh tế.

9. Một số di sản ngoài giá trị di sản còn có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ví dụ như một tòa nhà lịch sử được sử dụng làm văn phòng. Trong các trường hợp này, chúng có thể được ghi nhận và xác định giá trị trên cùng cơ sở với các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị khác. Đối với các di sản khác, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bị hạn chế

bởi các đặc điểm di sản của chúng, ví dụ như các đài tưởng niệm và các di tích. Sự tồn tại của cả lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng có thể ảnh hưởng tới lựa chọn cơ sở xác định giá trị.

10. Các quy định về trình bày thông tin trong đoạn 66 đến đoạn 70 yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về các tài sản được ghi nhận. Do đó, các đơn vị ghi nhận tài sản là di sản phải trình bày thông tin về các tài sản này trên các khía cạnh như:

- (a) Cơ sở xác định giá trị được áp dụng;
- (b) Phương pháp trích khấu hao được áp dụng, nếu có;
- (c) Nguyên giá;
- (d) Khấu hao lũy kế đến thời điểm cuối kỳ, nếu có; và
- (e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các nội dung nhất định.

Các định nghĩa

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

Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là những tài sản hữu hình:

- (a) Được nắm giữ để sử dụng cho mục đích quản lý hoặc dùng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ, cho thuê; và
- (b) Thời gian sử dụng ước tính trên một kỳ báo cáo.

Cây lâu năm cho sản phẩm là cây trồng sống:

- (a) Được sử dụng trong sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm nông nghiệp;
- (b) Dự kiến sẽ cho sản phẩm nhiều hơn một kỳ; và
- (c) Ít có khả năng được bán dưới dạng sản phẩm nông nghiệp, trừ trường hợp thanh lý đột xuất.

Giá trị còn lại (áp dụng cho chuẩn mực này) là giá trị của tài sản được ghi nhận sau khi đã trừ số khấu hao lũy kế.

Giá trị phải khấu hao là nguyên giá của tài sản hoặc giá trị khác thay thế cho nguyên giá trừ (-) đi giá trị thanh lý có thể thu hồi.

Giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản là giá trị ước tính mà đơn vị sẽ thu được từ việc thanh lý tài sản, sau khi trừ chi phí thanh lý ước tính, nếu tài sản đã đến hạn thanh lý hoặc hết thời gian sử dụng hữu ích.

Khấu hao là việc phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

Nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là các tài sản có cùng tính chất hoặc chức năng trong hoạt động của đơn vị, được phản ánh như một khoản mục riêng biệt cho mục đích trình bày thông tin trên báo cáo tài chính.

Tài sản nhượng quyền dịch vụ: Là tài sản được sử dụng để cung cấp dịch vụ công trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ:

(a) Trường hợp do bên vận hành cung cấp:

(i) Là tài sản do bên vận hành xây dựng, phát triển hoặc mua từ bên thứ ba; hoặc

(ii) Là một tài sản sẵn có của bên vận hành.

(b) Trường hợp do bên cấp quyền cung cấp:

(i) Là tài sản sẵn có của bên cấp quyền; hoặc

(ii) Là tài sản được nâng cấp từ tài sản sẵn có của bên cấp quyền.

Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ là thỏa thuận ràng buộc giữa bên cấp quyền và bên vận hành, trong đó:

(a) Bên vận hành sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ để thay mặt cho bên cấp quyền cung cấp dịch vụ công trong một khoảng thời gian nhất định; và

(b) Bên vận hành được đền bù cho phần dịch vụ của mình trong suốt thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

Thời gian sử dụng hữu ích là:

(a) Khoảng thời gian mà một tài sản dự kiến có thể sử dụng được bởi đơn vị;

(b) Số lượng sản phẩm được sản xuất hoặc các đơn vị tương tự dự kiến sẽ được đơn vị tạo ra từ tài sản.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Ghi nhận

12. Nguyên giá của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được ghi nhận là một tài sản khi và chỉ khi:

(a) Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và

(b) Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

13. Các khoản mục như phụ tùng thay thế, thiết bị dự phòng và thiết bị bảo dưỡng được ghi nhận theo quy định tại chuẩn mực này khi chúng đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Nếu không đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, các khoản mục này được phân loại là hàng tồn kho.

14. Chuẩn mực này không quy định về việc xác định các tài sản đơn lẻ cấu thành nên một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị khi ghi nhận. Do đó, đơn vị phải thực hiện đánh giá việc áp dụng các tiêu chuẩn ghi nhận tài sản trong từng trường hợp cụ thể. Việc tổng hợp các tài sản đơn lẻ không có giá trị cao, ví dụ như sách trong thư viện, phụ kiện máy tính và các thiết bị nhỏ để áp dụng tiêu chí ghi nhận cho tổng giá trị có thể được coi là phù hợp.

15. Đơn vị phải áp dụng nguyên tắc ghi nhận này để đánh giá nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị khi chúng phát sinh. Nguyên giá bao gồm các chi phí phát sinh ban đầu khi mua sắm hoặc xây dựng một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và chi phí phát sinh sau đó nhằm bổ sung, thay thế bộ phận hoặc phụ trợ cho tài sản đó.

Tài sản cơ sở hạ tầng

16. Một số tài sản được xếp loại là cơ sở hạ tầng. Các tài sản là cơ sở hạ tầng thường thể hiện một số hoặc toàn bộ các đặc điểm dưới đây:

(a) Các tài sản này là một phần của một hệ thống hoặc một mạng lưới;

(b) Các tài sản này được chuyên môn hóa về bản chất và không có sự sử dụng thay thế;

(c) Các tài sản này không thể di chuyển được; và

(d) Các tài sản này có thể bị hạn chế trong việc bán lại.

Các đơn vị trong lĩnh vực công và lĩnh vực sản xuất kinh doanh có thể sở hữu hoặc được giao quản lý cơ sở hạ tầng, trong đó cơ sở hạ tầng chủ chốt thường được quản lý trong khu vực công. Cơ sở hạ tầng đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và phải được kế toán theo quy định của chuẩn mực này. Ví dụ về cơ sở hạ tầng bao gồm: Hệ thống đường bộ, hệ thống cảng hàng không, sân bay, hệ thống đường sắt, hệ thống hàng hải, hệ thống đường thủy nội bộ, hệ thống công trình thủy lợi, hạ tầng khu công nghiệp, khu chế xuất, hạ tầng

thương mại, hệ thống thoát nước, hệ thống cung cấp nước sạch và năng lượng, hệ thống viễn thông.

Chi phí ban đầu

17. Các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được mua vì lý do đảm bảo an toàn hoặc bảo vệ môi trường. Việc mua các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị này, mặc dù không trực tiếp làm tăng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cụ thể đang hiện hữu, nhưng lại cần thiết để đơn vị thực hiện nhiệm vụ được giao hoặc thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các tài sản khác.

Các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị này đủ điều kiện để được ghi nhận là tài sản bởi vì chúng giúp đơn vị thực hiện nhiệm vụ được giao hoặc thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các tài sản khác cao hơn mức độ có thể thu được nếu không có các tài sản này. Ví dụ như quy định phòng cháy chữa cháy yêu cầu một bệnh viện phải lắp đặt hệ thống phòng cháy, chữa cháy mới. Hệ thống này được ghi nhận là tài sản bởi vì nếu không có chúng, bệnh viện không thể hoạt động được theo đúng quy định.

Chi phí sau ghi nhận ban đầu

18. Theo nguyên tắc ghi nhận nêu trong đoạn 12, đơn vị không được ghi nhận các chi phí duy trì hoạt động thường xuyên của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị vào nguyên giá của tài sản đó. Thay vào đó, các chi phí này được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ khi chúng phát sinh. Chi phí duy trì hoạt động hàng ngày cơ bản bao gồm chi phí nhân công và vật liệu, và có thể bao gồm chi phí thay thế các phụ tùng nhỏ. Mục đích của các chi phí này thường được coi là để “sửa chữa và bảo dưỡng” bất động sản, nhà xưởng và thiết bị.

19. Một số bộ phận của các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể phải thay thế định kỳ. Ví dụ, bề mặt một con đường có thể phải làm lại sau một số năm nhất định. Các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cũng có thể phải thực hiện các thay thế định kỳ ít thường xuyên hơn (như thay thế các bức tường nội thất trong một tòa nhà) hoặc phải thực hiện một thay thế không định kỳ. Theo nguyên tắc ghi nhận nêu trong đoạn 12, đơn vị ghi nhận chi phí thay thế bộ phận của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị vào nguyên giá của tài sản đó khi chi phí thay thế phát sinh nếu các tiêu chuẩn ghi nhận được thỏa mãn. Nguyên giá của các bộ phận bị thay thế sẽ được ghi giảm phù hợp với các tiêu chuẩn ghi giảm được đề ra trong chuẩn mực này (xem các đoạn 59- 65).

20. Để tiếp tục được sử dụng, bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cần được kiểm tra kỹ thuật lớn thường xuyên, phát hiện hư hỏng bất kể có cần phải thay thế các bộ phận của tài sản này hay không. Chi phí cho đợt kiểm tra lớn đó được ghi nhận vào nguyên giá của tài sản cố định giống như chi phí thay thế nếu các tiêu chuẩn ghi nhận được thỏa mãn. Phần giá trị đã ghi vào nguyên giá của đợt kiểm tra trước (tách biệt với giá trị của các bộ phận vật chất) được ghi giảm khi ghi nhận chi phí mới. Điều này không phụ thuộc vào việc chi phí của đợt kiểm tra trước đã được xác định khi tiến hành mua sắm hoặc xây dựng tài sản hay chưa. Trong trường hợp cần thiết, chi phí

ước tính của các đợt kiểm tra tương tự trong tương lai có thể được sử dụng làm căn cứ để xác định chi phí của đợt kiểm tra đã tồn tại khi mua sắm hoặc xây dựng tài sản.

Xác định giá trị khi ghi nhận

21. Khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản phải được xác định giá trị theo nguyên giá của tài sản.

22. Khi tài sản có được thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá của tài sản được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

23. Đơn vị có thể nhận được một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thông qua giao dịch không trao đổi. Ví dụ như đất đai có thể được nhà nước giao quản lý để xây dựng công viên, đường sá. Đơn vị cũng có thể nhận được tài sản thông qua một giao dịch không trao đổi bằng việc tiếp nhận tài sản được tịch thu. Trong các trường hợp này, nguyên giá của tài sản là giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

Các bộ phận cấu thành nguyên giá

24. Nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bao gồm:

(a) Giá mua tài sản, bao gồm thuế nhập khẩu và các loại thuế khi mua tài sản không được hoàn lại hoặc không được khấu trừ sau khi đã trừ các khoản giảm giá và chiết khấu thương mại.

(b) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản đến địa điểm và trạng thái cần thiết để sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị.

(c) Ước tính ban đầu về chi phí tháo dỡ, di chuyển và khôi phục mặt bằng phát sinh đối với đơn vị khi có được tài sản hoặc sử dụng tài sản trong một khoảng thời gian nhất định cho các mục đích khác thay vì để sản xuất ra hàng tồn kho trong thời gian đó.

25. Các ví dụ về chi phí trực tiếp là:

(a) Các chi phí cho người lao động phát sinh trực tiếp từ việc xây dựng hay mua sắm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;

(b) Chi phí chuẩn bị mặt bằng;

(c) Chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu;

(đ) Chi phí lắp đặt;

(e) Chi phí chạy thử sau khi trừ đi số thu được từ việc bán các sản phẩm được sản xuất ra trong quá trình đưa tài sản đến địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động (ví dụ như sản phẩm mẫu được sản xuất khi thử nghiệm thiết bị); và

(f) Chi phí chuyên gia.

26. Đơn vị áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “Hàng tồn kho” trong trường hợp chi phí tháo dỡ, di chuyển và khôi phục mặt bằng của một tài sản cố định phát sinh trong một khoảng thời gian cụ thể mà tài sản đó được sử dụng để tạo ra hàng tồn kho. Các chi phí tháo dỡ, di chuyển và khôi phục mặt bằng đã kế toán theo quy định tại VPSAS 12 hoặc VPSAS 17 được ghi nhận và xác định giá trị theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng.

27. Ví dụ về các khoản chi phí không tính trong nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị:

(a) Chi phí khai trương một nhà máy mới;

(b) Chi phí giới thiệu sản phẩm hoặc dịch vụ mới (bao gồm chi phí cho các hoạt động quảng cáo và khuyến mãi);

(c) Chi phí mở rộng hoạt động kinh doanh ở một địa điểm mới với phân khúc khách hàng mới (bao gồm chi phí đào tạo nhân viên); và

(d) Chi phí hành chính và chi phí chung khác của đơn vị.

28. Việc ghi nhận chi phí vào nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị chấm dứt khi tài sản đã ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Do đó, các chi phí phát sinh trong quá trình sử dụng hoặc bố trí lại tài sản không được tính vào nguyên giá của tài sản đó. Ví dụ như các chi phí sau đây không được tính vào nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị:

(a) Các chi phí phát sinh khi tài sản đã có khả năng hoạt động theo ý định của đơn vị nhưng chưa đưa vào sử dụng hoặc tài sản hoạt động ở mức thấp hơn công suất tối đa;

(b) Các khoản lỗ hoạt động ban đầu, ví dụ các khoản phát sinh khi nhu cầu về sản phẩm đầu ra tăng lên; và

(c) Chi phí di chuyển và tái cơ cấu một phần hoặc toàn bộ hoạt động của đơn vị.

29. Một số hoạt động xảy ra liên quan đến việc xây dựng hoặc phát triển bất động sản, nhà xưởng và thiết bị nhưng không nhất thiết phải đưa tài sản đó đến địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Các hoạt động này có thể phát sinh trước, trong quá trình xây dựng hoặc phát triển tài sản. Ví dụ, đơn vị có thể sử dụng công trường xây dựng làm bãi đỗ xe để thu tiền cho đến khi việc xây dựng bắt đầu. Các hoạt động này không nhất thiết phải đưa một tài sản đến một địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động, doanh thu và chi phí liên quan của các hoạt động này được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ, được phân loại thành doanh thu và chi phí trong kỳ.

30. Nguyên giá của một tài sản do đơn vị tự tạo ra được xác định theo cùng nguyên tắc với tài sản được mua về. Nếu đơn vị tạo ra các tài sản tương tự để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường thì nguyên giá của tài sản chính là chi phí tạo ra một tài sản để bán (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*”). Do vậy, thành dư nội bộ bị loại bỏ khi tính nguyên giá của tài sản. Tương tự, chi phí nguyên liệu, nhân công hoặc các chi phí khác phát sinh vượt quá mức bình thường trong quá trình tạo ra tài sản cũng bị loại ra khỏi nguyên giá của tài sản. Việc ghi nhận chi phí lãi vay vào nguyên giá của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị do đơn vị tự tạo ra thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.

31. Các cây lâu năm cho sản phẩm được kế toán tương tự bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tự tạo ra trước khi chúng ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Do đó, thuật ngữ “tạo ra” trong chuẩn mực này được hiểu là bao gồm các hoạt động cần thiết để canh tác cây lâu năm cho sản phẩm trước khi chúng ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị.

Xác định nguyên giá

32. Nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là giá mua tương đương bằng tiền hoặc giá trị hợp lý đối với các tài sản đề cập trong đoạn 22 tại ngày ghi nhận. Nếu tài sản được thanh toán theo phương thức trả chậm thì chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là chi phí lãi vay trong thời gian trả chậm, trừ khi số tiền lãi này được ghi nhận vào giá trị tài sản phù hợp với phương pháp thay thế được chấp nhận quy định trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.

33. Đơn vị có thể có được một hoặc một số bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thông qua phương thức trao đổi với một hoặc nhiều tài sản phi tiền tệ hoặc kết hợp cả tài sản tiền tệ và tài sản phi tiền tệ. Quy định dưới đây chỉ đề cập đến giao dịch trao đổi một tài sản phi tiền tệ để lấy một tài sản khác, tuy nhiên cũng áp dụng cho tất cả các giao dịch trao đổi đề cập ở trên. Nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị nhận được là giá trị hợp lý của tài sản đó trừ khi giao dịch trao đổi không có tính chất thương mại hoặc không thể xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận được và tài sản đem đi trao đổi. Nguyên giá của tài sản nhận về được xác định theo cách nêu trên kể cả khi đơn vị không thể ghi giảm ngay tài sản đem đi trao đổi. Nếu không thể xác định nguyên giá của tài sản nhận về theo giá trị hợp lý thì phải xác định theo giá trị ghi sổ còn lại của tài sản đem đi trao đổi.

34. Đơn vị phải xác định liệu một giao dịch trao đổi có tính chất thương mại hay không bằng cách xem xét mức độ thay đổi dự kiến của các dòng tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng trong tương lai từ giao dịch đó. Một giao dịch trao đổi có tính chất thương mại nếu:

(a) Các yếu tố cấu thành (rủi ro, thời gian, giá trị) của dòng tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản nhận về khác với các yếu tố cấu thành của dòng tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản đem đi trao đổi; và

(b) Sự chênh lệch trong mục (a) có liên quan đáng kể tới giá trị hợp lý của các tài sản được trao đổi.

35. Trong trường hợp không tồn tại các giao dịch thị trường có thể so sánh thì giá trị hợp lý của tài sản được xác định một cách đáng tin cậy nếu: (a) sự khác biệt của các ước tính giá trị hợp lý là không đáng kể đối với tài sản đó, hoặc (b) khả năng xảy ra các ước tính khác nhau có thể được đánh giá và sử dụng một cách phù hợp để ước tính giá trị hợp lý. Nếu đơn vị có khả năng xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc tài sản đem đi trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi được sử dụng để xác định nguyên giá của tài sản nhận về, trừ khi có bằng chứng rõ ràng hơn về giá trị hợp lý của tài sản nhận về.

Nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị do đơn vị đi thuê nắm giữ theo hợp đồng cho thuê được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

37. Sau khi được ghi nhận là một tài sản, một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được phản ánh theo nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế.

Khấu hao

38. Mỗi bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có giá trị lớn trong tổng nguyên giá của tài sản đó phải được tính khấu hao riêng biệt.

39. Đơn vị phân bổ số tiền ghi nhận ban đầu của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cho các bộ phận quan trọng của tài sản đó và khấu hao riêng từng bộ phận này. Ví dụ như đối với hệ thống đường sá thì đơn vị có thể khấu hao riêng vỉa hè, mặt đường, lề đường, đường ống dẫn, đường đi bộ, cầu và hệ thống chiếu sáng trong một hệ thống đường. Tương tự, nếu đơn vị mua bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cho hợp đồng cho thuê hoạt động mà đơn vị là bên cho thuê thì đơn vị có thể khấu hao riêng các khoản được phản ánh trong nguyên giá của tài sản phát sinh từ những điều khoản cho thuê có lợi hoặc bất lợi so với điều kiện thị trường.

40. Các bộ phận quan trọng của hạng mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao giống nhau có thể được tổng hợp lại khi tính khấu hao.

41. Khi đơn vị tính khấu hao riêng một số bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thì đơn vị cũng tính khấu hao riêng phần còn lại của tài sản đó. Phần còn lại bao gồm các bộ phận đơn lẻ có giá trị không đáng kể. Nếu đơn vị có những ước tính khác nhau đối với phần còn lại thì đơn vị phải sử dụng các phương pháp gần đúng để tính khấu hao phần còn lại sao cho giá trị tiêu hao và/hoặc thời gian sử dụng hữu ích của những bộ phận này được trình bày một cách trung thực.

42. Đơn vị có thể lựa chọn tính khấu hao riêng từng bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị mà giá trị của nó không đáng kể so với tổng nguyên giá của tài sản đó.

43. Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chi phí khấu hao được tính vào giá trị một tài sản khác.

44. Chi phí khấu hao trong một kỳ thường được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một tài sản được đơn vị sử dụng để sản xuất ra các tài sản khác. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao là một bộ phận cấu thành nguyên giá của một tài sản khác và được tính vào nguyên giá của tài sản này. Ví dụ như khấu hao của một nhà máy và thiết bị sản xuất được tính vào chi phí chế biến hàng tồn kho (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*”). Tương tự, khấu hao của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng cho các hoạt động triển khai có thể được tính vào nguyên giá tài sản vô hình được ghi nhận theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “*Tài sản vô hình*”.

Giá trị khấu hao và thời gian khấu hao

45. Giá trị phải khấu hao của một tài sản phải được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

46. Giá trị thanh lý có thể thu hồi và thời gian sử dụng hữu ích của tài sản phải được xem xét lại ít nhất mỗi kỳ báo cáo năm, nếu có thay đổi so với ước tính trước đó thì các thay đổi đó phải được ghi nhận như một thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót.

47. Khấu hao phải được ghi nhận ngay cả khi giá trị hợp lý của tài sản vượt quá giá trị còn lại, với điều kiện là giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản không vượt quá giá trị còn lại của tài sản đó. Việc sửa chữa và bảo dưỡng một tài sản không phủ nhận sự cần thiết của việc trích khấu hao tài sản đó. Ngược lại, một số tài sản có thể không được bảo trì, bảo dưỡng tốt hoặc việc bảo dưỡng có thể bị trì hoãn vô thời hạn do ngân sách bị hạn chế. Khi việc quản lý tài sản làm tăng hao mòn tự nhiên của tài sản, thời gian sử dụng hữu ích của tài sản phải được đánh giá lại và điều chỉnh theo.

48. Giá trị phải khấu hao của một tài sản được xác định sau khi trừ đi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản đó. Trên thực tế, giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản thường không đáng kể và do vậy nó không có ảnh hưởng lớn đến việc tính giá trị phải khấu hao.

49. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản có thể tăng đến mức bằng hoặc lớn hơn giá trị còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao bằng không, trừ khi và cho tới khi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản sau đó lại bị giảm xuống thấp hơn giá trị còn lại của tài sản đó.

50. Việc trích khấu hao bắt đầu khi tài sản được đưa vào sử dụng, cụ thể là khi tài sản đó đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết để sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Khấu hao kết thúc khi tài sản bị ghi giảm. Do đó, việc khấu hao không bị ngừng lại khi tài sản tạm ngừng hoạt động hoặc hoạt động cầm chừng và được nắm giữ để thanh lý, trừ trường hợp tài sản đó đã khấu hao hết. Tuy nhiên, theo phương pháp khấu hao theo sản lượng thì chi phí khấu hao có thể bằng không khi không có hoạt động sản xuất.

51. Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được đơn vị khai thác chủ yếu thông qua việc sử dụng tài sản. Tuy nhiên, các yếu tố khác

như sự lạc hậu về mặt kỹ thuật hay thương mại và các hao mòn tự nhiên khi tài sản không được sử dụng thường xuyên dẫn đến sự sụt giảm lợi ích kinh tế hay dịch vụ tiềm tàng mà tài sản đó có thể đem lại. Do đó, khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cần phải xem xét các yếu tố sau đây:

(a) Mức độ sử dụng ước tính của đơn vị đối với tài sản. Mức độ sử dụng được ước tính thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính.

(b) Hao mòn vật lý dự kiến, phụ thuộc vào các yếu tố liên quan đến hoạt động như số ca làm việc mà tài sản sẽ được sử dụng, chương trình sửa chữa và bảo trì và chăm sóc, bảo trì tài sản trong thời gian không hoạt động.

(c) Sự lạc hậu về kỹ thuật hoặc thương mại phát sinh từ những thay đổi hoặc cải tiến trong sản xuất hoặc từ thay đổi nhu cầu thị trường đối với sản phẩm hoặc dịch vụ là sản phẩm đầu ra của tài sản. Giá bán dự kiến trong tương lai của một sản phẩm được sản xuất bị sụt giảm có thể cho thấy sự lạc hậu về kỹ thuật hoặc thương mại dự kiến của tài sản được sử dụng, có thể phản ánh sụt giảm các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản đó.

(d) Giới hạn pháp lý hoặc các giới hạn tương tự đối với việc sử dụng tài sản, ví dụ như ngày hết hạn của các hợp đồng thuê tài sản.

52. Thời gian sử dụng hữu ích của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được xác định dựa trên lợi ích của tài sản đem lại cho đơn vị, Chính sách quản lý tài sản áp dụng cho đơn vị có thể quy định tài sản được thanh lý sau một thời gian nhất định hoặc sau khi thu được một tỷ lệ nhất định trong tổng số lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản. Do vậy, thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đối với đơn vị có thể ngắn hơn thời gian hữu ích thực tế của nó. Việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được xét đoán dựa trên kinh nghiệm của đơn vị với các tài sản tương tự.

53. Quyền sử dụng đất và nhà cửa trên đất là hai loại tài sản riêng rẽ và được kế toán tách biệt ngay cả khi chúng được mua cùng nhau. Nhà cửa có thời gian sử dụng hữu hạn do vậy phải trích khấu hao. Việc tăng giá đất đai mà nhà cửa được xây dựng trên đó không ảnh hưởng đến việc xác định giá trị phải khấu hao của tòa nhà đó.

Phương pháp khấu hao

54. Phương pháp khấu hao phải phản ánh cách thức mà đơn vị dự tính sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản.

55. Phương pháp khấu hao áp dụng cho tài sản phải được xem xét lại ít nhất vào mỗi kỳ báo cáo năm. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức thu được lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng từ tài sản của đơn vị thì phải thay đổi phương pháp khấu hao để phù hợp với cách thức mới này. Các thay đổi đó phải được ghi nhận như một thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót.

Có nhiều phương pháp khấu hao có thể được áp dụng để phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Các phương pháp này bao gồm khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo sản lượng. Chi phí khấu hao theo phương pháp đường thẳng không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản nếu giá trị thanh lý của tài sản không thay đổi. Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, chi phí khấu hao giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Chi phí khấu hao theo phương pháp sản lượng được tính dựa trên số lượng sản phẩm sản xuất hoặc mức độ sử dụng ước tính của tài sản.

Đơn vị phải lựa chọn áp dụng phương pháp khấu hao phản ánh hợp lý nhất cách thức thu được lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản. Phương pháp đó phải được áp dụng nhất quán qua các kỳ kế toán trừ khi có sự thay đổi trong cách thức thu được lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng của tài sản.

57. Phương pháp khấu hao dựa trên doanh thu được tạo ra từ hoạt động có sử dụng tài sản là không phù hợp. Doanh thu được tạo ra từ hoạt động có sử dụng tài sản thường phản ánh các yếu tố khác chứ không phải phản ánh việc thu hồi những lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản. Ví dụ, doanh thu bị ảnh hưởng bởi các yếu tố đầu vào và quy trình khác, hoạt động bán hàng, các thay đổi về khối lượng và giá bán. Yếu tố giá trong doanh thu có thể bị ảnh hưởng bởi lạm phát mà không chịu ảnh hưởng bởi cách thức sử dụng tài sản.

Ghi giảm tài sản

58. Giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải ghi giảm khi:

(a) Thanh lý tài sản, điều chuyển tài sản; hoặc

(b) Khi không còn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng hoặc thanh lý tài sản.

59. Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt trong kỳ khi tài sản bị ghi giảm (trừ trường hợp chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản có quy định khác về việc bán tài sản và thuê lại).

60. Tuy nhiên, nếu trong chu kỳ hoạt động bình thường đơn vị thường xuyên bán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị mà đơn vị nắm giữ nhằm mục đích cho thuê lại, thì đơn vị đó phải kế toán các tài sản này là hàng tồn kho theo giá trị còn lại của tài sản khi tài sản không cho thuê và đem bán tài sản. Tiền thu được từ việc bán các tài sản này phải được ghi nhận là doanh thu theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi.

61. Việc ghi giảm một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức (ví dụ bán, cho thuê tài chính hoặc cho tặng). Khi xác định thời điểm ghi giảm tài sản, đơn vị phải áp dụng các tiêu chuẩn trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi để ghi nhận doanh thu. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản áp dụng cho việc ghi giảm tài sản bằng cách bán đi và sau đó thuê lại chính tài sản đó.

62. Theo nguyên tắc ghi nhận tại đoạn 12, nếu đơn vị ghi nhận giá trị của một bộ phận thay thế vào nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thì đơn vị phải ghi giảm giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế, bất kể việc bộ phận bị thay thế có được trích khấu hao riêng hay không. Nếu đơn vị không thể xác định được giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế thì đơn vị có thể sử dụng giá trị của bộ phận thay thế làm căn cứ tính giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế khi bộ phận này được mua sắm hay được xây dựng.

63. Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được xác định là chênh lệch giữa khoản thu thuần từ việc thanh lý (nếu có) và giá trị còn lại của tài sản.

64. Khoản phải thu từ thanh lý bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý. Nếu tài sản được thanh lý theo phương thức trả chậm, khoản phải thu được ghi nhận ban đầu theo giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là tiền lãi thu được trong thời gian trả chậm theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi.

Trình bày thông tin

65. Báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận trên báo cáo tài chính:

- (a) Cơ sở xác định giá trị được sử dụng để xác định nguyên giá;**
- (b) Phương pháp khấu hao áp dụng;**
- (c) Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao áp dụng;**
- (d) Nguyên giá và khấu hao lũy kế tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ; và**
- (e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại của tài sản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các thông tin sau:**
 - (i) Số tăng trong kỳ;**
 - (ii) Số tiếp nhận thông qua sáp nhập đơn vị công;**
 - (iii) Số thanh lý, điều chuyển trong kỳ;**
 - (iv) Số khấu hao trích trong kỳ;**
 - (v) Số chênh lệch tỷ giá thuần phát sinh từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính từ đơn vị tiền tệ kế toán sang một đơn vị tiền tệ báo cáo khác, bao gồm cả việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một cơ sở hoạt động ở nước ngoài sang đơn vị tiền tệ báo cáo của đơn vị; và**

(vi) Các thay đổi khác.

66. Báo cáo tài chính cũng phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận trên báo cáo tài chính:

(a) Các hạn chế và giá trị bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thế chấp để bảo đảm cho các khoản nợ phải trả;

(b) Chi phí được ghi nhận vào giá trị của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đang trong quá trình xây dựng;

(c) Giá trị của các cam kết mua bất động sản, nhà xưởng và thiết bị.

67. Việc lựa chọn phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản do đơn vị lựa chọn trong khuôn khổ pháp luật quy định. Do vậy, việc trình bày thông tin về phương pháp khấu hao và thời gian sử dụng hữu ích ước tính hoặc tỷ lệ khấu hao cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính các thông tin cho phép họ có thể đánh giá về chính sách kế toán mà đơn vị áp dụng và so sánh với các đơn vị khác. Vì các lý do tương tự, đơn vị phải trình bày thông tin về:

(a) Số khấu hao được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ hoặc được ghi nhận vào nguyên giá của các tài sản khác trong kỳ; và

(b) Giá trị khấu hao lũy kế tại thời điểm cuối kỳ.

68. Đơn vị phải trình bày thông tin về bản chất và ảnh hưởng của việc thay đổi trong ước tính kế toán có ảnh hưởng tới kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ ảnh hưởng tới các kỳ tương lai. Trong trường hợp này, đối với bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, đơn vị phải trình bày thông tin khi có thay đổi trong ước tính liên quan đến:

(a) Giá trị thanh lý có thể thu hồi;

(b) Chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, di chuyển hoặc khôi phục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;

(c) Thời gian sử dụng hữu ích; và

(d) Phương pháp khấu hao.

69. Đơn vị được khuyến khích trình bày thêm, do người sử dụng báo cáo tài chính có thể cần các thông tin sau:

(a) Giá trị của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tạm thời không được sử dụng;

(b) Giá trị của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đã hết khấu hao nhưng vẫn đang được sử dụng;

(c) Giá trị của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị không còn được sử dụng và chờ thanh lý.

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Số hiệu VPSAS 17	Số hiệu IPSAS 17
1	1
2	2
3	5
4	6
5	7
6	8
7	9
8	10
9	11
10	12
11	13
12	14
13	17
14	18
15	19
16	21
17	22
18	23
19	24
20	25
21	26
22	27
23	28
24	30
25	31
26	32

Số hiệu VPSAS 17	Số hiệu IPSAS 17
36	41
37	43
38	59
39	60
40	61
41	62
42	63
43	64
44	65
45	66
46	67
47	68
48	69
49	70
50	71
51	72
52	73
53	74
54	76
55	77
56	78
57	78A
58	82
59	83
60	83A
61	84

27	33
28	34
29	35
30	36
31	36A
32	37
33	38
34	39
35	40

62	85
63	86
64	87
65	88
66	89
67	90
68	91
69	94

VBPL-TS24COH
www.TS24.com.vn

PHỤ LỤC SỐ 05

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 31 TÀI SẢN VÔ HÌNH (Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 31 “*Tài sản vô hình*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 31 “*Tài sản vô hình*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 31 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 31 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2010, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 31. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Công cụ tài chính: Trình bày	3(b); 4(d)
2	Hợp đồng xây dựng	4(a)
3	Thuê tài sản	4(b); 7; 96; 97
4	Lợi ích người lao động	4(c); 35(a); 63(b)

5	Thỏa thuận nhượng quyền: Bên nhượng quyền	4(e)
6	Báo cáo tài chính riêng	(d)
7	Báo cáo tài chính hợp nhất	4(d)
8	Đầu tư vào đơn vị liên kết và liên doanh	4(d)
9	Chi phí đi vay	39; 63
10	Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	88; 94; 103
11	Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	97; 99

VBPL-TS24CORP
www.TS24.com.vn

VPSAS 31 - TÀI SẢN VÔ HÌNH

Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 (sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01: Trình bày báo cáo tài chính*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12: Hàng tồn kho;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị.*

VP SAS 31 - TÀI SẢN VÔ HÌNH NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 108. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG	1-23
Mục đích	1
Phạm vi	2-13
Di sản vô hình	9-13
Các định nghĩa	14-23
Tài sản vô hình	15-23
<i>Khả năng có thể xác định được</i>	<i>16-18</i>
<i>Kiểm soát tài sản</i>	<i>19-22</i>
<i>Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng</i>	<i>23</i>
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ	24-108
Ghi nhận và xác định giá trị	24-64
Mua tài sản riêng biệt	32-39
Chi phí phát sinh sau khi mua lại dự án đang trong quá trình nghiên cứu và triển khai	40-41
Tài sản vô hình tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi	42-43
Trao đổi tài sản	44-45
Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị	46-48
Tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị	52-54
<i>Giai đoạn nghiên cứu</i>	<i>55-61</i>
<i>Giai đoạn triển khai</i>	

Nguyên giá của tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị 62-64

Ghi nhận chi phí 65-69

Chi phí phát sinh trước đây không được ghi nhận là tài sản 69

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu theo giá gốc 70

Thời gian sử dụng hữu ích 71-79

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn 80-92

Thời gian và phương pháp khấu hao 80-85

Giá trị thanh lý có thể thu hồi 86-89

Xem xét lại thời gian và phương pháp khấu hao 90-92

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn 93-94

Xem xét việc đánh giá lại thời gian sử dụng hữu ích 94

Chấm dứt sử dụng và thanh lý 95-100

Trình bày thông tin 101-108

Quy định chung 101-105

Chi phí nghiên cứu và triển khai 106-107

Các thông tin khác 108

Hướng dẫn áp dụng

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp kế toán đối với các tài sản vô hình không được đề cập cụ thể trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác. Chuẩn mực này quy định đơn vị phải ghi nhận tài sản vô hình khi và chỉ khi một số tiêu chí cụ thể được thỏa

mãn. Chuẩn mực này cũng quy định cách thức xác định giá trị của tài sản vô hình và yêu cầu cụ thể về trình bày thông tin đối với tài sản vô hình.

Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích áp dụng chuẩn mực này để kế toán tài sản vô hình.

3. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán tài sản vô hình, ngoại trừ:

- (a) Tài sản vô hình thuộc phạm vi của một chuẩn mực khác;**
- (b) Tài sản tài chính;**
- (c) Cách ghi nhận và xác định giá trị của tài sản phát sinh từ việc thăm dò và đánh giá nguồn khoáng sản;**
- (d) Chi phí triển khai và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí thiên nhiên và các nguồn lực không tái tạo tương tự;**
- (e) Quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các văn bản pháp lý tương tự;**
- (f) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại;**
- (g) Đối với các di sản vô hình. Tuy nhiên, cần áp dụng các yêu cầu trình bày thông tin từ đoạn 101 đến đoạn 108 đối với các di sản được ghi nhận.**

4. Nếu một chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác có quy định phương pháp kế toán đối với một loại tài sản vô hình cụ thể thì đơn vị cần áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam đó thay vì áp dụng chuẩn mực này, Ví dụ, chuẩn mực này không áp dụng cho:

- (a) Tài sản vô hình do đơn vị nắm giữ để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam về Hợp đồng xây dựng, và chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*”);
- (b) Tài sản đi thuê thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản;
- (c) Tài sản phát sinh từ lợi ích người lao động (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam về lợi ích người lao động);
- (d) Tài sản tài chính theo định nghĩa tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về công cụ tài chính: Trình bày. Việc ghi nhận và xác định giá trị của một số tài sản tài chính được đề cập trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính riêng, báo cáo tài chính hợp nhất, các khoản đầu tư vào đơn vị liên kết, liên doanh; và

(e) Ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của tài sản nhượng quyền dịch vụ thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thỏa thuận nhượng quyền: Bên nhượng quyền. Tuy nhiên, chuẩn mực này áp dụng cho việc xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu và trình bày thông tin của các tài sản đó.

5. Một số tài sản vô hình có thể được chứa đựng trong hoặc trên thực thể vật chất, ví dụ như đĩa CD (trong trường hợp phần mềm máy tính), văn bản pháp lý (trong trường hợp là giấy phép hay bằng sáng chế), hay phim ảnh. Để xác định một tài sản bao gồm cả các yếu tố vô hình và yếu tố hữu hình cần được hạch toán theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*” hay hạch toán như tài sản vô hình theo chuẩn mực này, đơn vị cần thực hiện đánh giá để xem xét yếu tố nào quan trọng hơn. Ví dụ như phần mềm điều khiển máy bay là một bộ phận không thể tách rời của máy bay và được hạch toán là bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Phương pháp kế toán tương tự cũng áp dụng đối với hệ thống phần mềm điều khiển máy tính. Khi phần mềm không phải là một bộ phận không thể tách rời của phần cứng có liên quan thì phần mềm máy tính được hạch toán là tài sản vô hình.

6. Chuẩn mực này áp dụng đối với cả chi phí quảng cáo, đào tạo, khởi tạo, nghiên cứu và triển khai. Hoạt động nghiên cứu và triển khai nhằm phát triển kiến thức. Do vậy, mặc dù các hoạt động này có thể tạo ra một tài sản có hình thái vật chất (ví dụ mẫu thử nghiệm), yếu tố vật chất của tài sản đó chỉ có vai trò thứ yếu so với thành phần vô hình là tri thức chứa đựng trong tài sản đó.

7. Trong trường hợp thuê tài chính, tài sản gốc có thể là tài sản vô hình hoặc hữu hình. Sau khi ghi nhận ban đầu, bên thuê tài chính phải hạch toán tài sản vô hình trong hợp đồng thuê tài chính theo chuẩn mực này. Các quyền trong hợp đồng cấp phép đối với các tài sản như phim ảnh, băng video, kịch, kịch bản, bằng sáng chế và bản quyền thuộc phạm vi của chuẩn mực này.

8. Các trường hợp không thuộc phạm vi của chuẩn mực này có thể xảy ra nếu như hoạt động hoặc giao dịch đó đặc biệt đến mức chúng làm phát sinh các yêu cầu về kế toán cần được xử lý theo một cách khác.

Di sản vô hình

9. Chuẩn mực này không yêu cầu đơn vị phải ghi nhận các di sản vô hình dù các di sản này đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận tài sản vô hình. Nếu đơn vị ghi nhận di sản vô hình thì phải áp dụng các quy định về trình bày thông tin trong chuẩn mực này và có thể, nhưng không bắt buộc, phải áp dụng các quy định về xác định giá trị trong chuẩn mực này.

10. Một số tài sản vô hình được coi là di sản do giá trị văn hóa, môi trường hoặc ý nghĩa lịch sử của chúng mang lại. Các ví dụ về di sản vô hình bao gồm các bản ghi các sự kiện lịch sử quan trọng và quyền sử dụng hình ảnh của một nhân vật quan trọng trên tem bưu chính hay tiền lưu niệm. Các di sản vô hình thường thể hiện những đặc điểm nhất định, bao gồm những đặc điểm chính được liệt kê dưới đây:

(a) Giá trị văn hóa, môi trường và lịch sử của các tài sản này không thể được phản ánh đầy đủ trong giá trị tài chính được xác định thuần túy trên cơ sở giá thị trường;

(b) Luật pháp cấm hoặc hạn chế nghiêm ngặt việc bán các tài sản này;

(c) Giá trị tài sản có thể tăng lên theo thời gian; và

(d) Khó có thể ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này, trong một số trường hợp có thể lên tới vài trăm năm.

11. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ số lượng lớn di sản vô hình đã được tiếp nhận qua nhiều năm và theo nhiều phương thức khác nhau, bao gồm mua lại, được tặng, được thừa kế và tịch thu. Các tài sản này hiếm khi được nắm giữ vì mục đích kinh tế và có thể có những rào cản xã hội hoặc pháp lý cho việc sử dụng chúng vì các mục đích kinh tế.

12. Một số di sản vô hình ngoài giá trị di sản còn có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ví dụ phí bản quyền trả cho các đơn vị để được sử dụng các bản ghi lịch sử. Trong các trường hợp này, di sản vô hình có thể được ghi nhận và xác định giá trị trên cùng cơ sở với các tài sản vô hình có khả năng tạo tiền khác. Đối với các di sản vô hình khác, giá trị lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bị hạn chế bởi các đặc điểm di sản của chúng. Sự tồn tại của cả lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng có thể ảnh hưởng tới lựa chọn cơ sở xác định giá trị.

13. Các quy định về trình bày thông tin trong đoạn 101 đến đoạn 105 yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về các tài sản vô hình được ghi nhận. Do vậy, các đơn vị ghi nhận di sản vô hình phải trình bày thông tin về các tài sản này trên các khía cạnh như:

(a) Cơ sở xác định giá trị được áp dụng;

(b) Phương pháp trích khấu hao được áp dụng, nếu có;

(c) Nguyên giá;

(d) Khấu hao lũy kế đến thời điểm cuối kỳ, nếu có; và

(e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các nội dung nhất định.

Các định nghĩa

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

Giá trị còn lại là giá trị của tài sản được ghi nhận sau khi đã trừ số khấu hao lũy kế.

Khấu hao là việc phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản vô hình trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

Nghiên cứu là hoạt động tìm kiếm ban đầu và có kế hoạch được tiến hành nhằm đạt được sự hiểu biết và tri thức khoa học hoặc kỹ thuật mới.

Tài sản vô hình là một tài sản phi tiền tệ có thể xác định được mà không có hình thái vật chất.

Triển khai là hoạt động ứng dụng những kết quả nghiên cứu hoặc tri thức vào một kế hoạch hoặc thiết kế để tạo ra các vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hay dịch vụ mới hoặc được cải tiến một cách cơ bản trước khi bắt đầu sản xuất hoặc sử dụng.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Tài sản vô hình

15. Các đơn vị thường chỉ ra các nguồn lực, hoặc vay nợ để mua lại, phát triển, duy trì, hoặc tăng cường các nguồn lực vô hình như tri thức công nghệ hoặc khoa học, thiết kế và triển khai quy trình, hệ thống mới, giấy phép, quyền sở hữu trí tuệ và thương hiệu (bao gồm nhãn hiệu hàng hóa và tiêu đề xuất bản). Các ví dụ thông thường về các hạng mục nêu trên là phần mềm máy tính, bằng phát minh, quyền tác giả, phim truyện, danh sách người sử dụng dịch vụ, giấy phép đánh bắt cá được cấp, hạn ngạch nhập khẩu được cấp, và mối quan hệ với người sử dụng dịch vụ.

Khả năng có thể xác định được

16. Không phải tất cả các hạng mục được mô tả trong đoạn 15 đều đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình, tức là khả năng có thể xác định, khả năng kiểm soát một nguồn lực và sự tồn tại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Nếu một hạng mục thuộc phạm vi của chuẩn mực này không đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình thì các khoản chi để mua hoặc tạo ra hạng mục đó phải được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh.

17. Tài sản vô hình có thể xác định được nếu như tài sản đó:

(a) Có thể tách biệt được, là việc có thể phân chia hoặc tách rời khỏi đơn vị và đem bán, chuyển nhượng, cấp phép, cho thuê hay trao đổi tài sản đó một cách riêng rẽ hoặc kết hợp với một hợp đồng, một tài sản xác định hay một khoản nợ có liên quan, bất kể đơn vị có ý định thực hiện điều đó hay không; hoặc

(b) Phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác), cho dù các quyền đó có thể chuyển nhượng hoặc tách biệt khỏi đơn vị hay tách biệt khỏi các quyền và nghĩa vụ khác hay không.

18. Với mục đích của chuẩn mực này, một thỏa thuận ràng buộc là một thỏa thuận trong đó các bên được trao quyền và nghĩa vụ tương tự như dưới hình thức một hợp đồng.

Kiểm soát tài sản

19. Đơn vị kiểm soát một tài sản nếu đơn vị đó có quyền thu được những lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do tài sản đem lại và hạn chế khả năng tiếp cận của các đơn vị khác đến các lợi ích hoặc dịch vụ tiềm tàng đó. Khả năng kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ

tiềm tàng từ một tài sản vô hình của đơn vị thường có nguồn gốc từ các quyền pháp lý được pháp luật công nhận. Việc chứng tỏ quyền kiểm soát sẽ khó khăn hơn trong trường hợp không có quyền pháp lý. Tuy nhiên, khả năng thực thi quyền theo pháp luật không phải là điều kiện cần đối với quyền kiểm soát vì đơn vị có thể kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng theo một cách khác.

20. Tri thức khoa học kỹ thuật có thể mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Một đơn vị kiểm soát các lợi ích hoặc dịch vụ đó khi có ràng buộc về quyền pháp lý, ví dụ như tri thức được bảo vệ bằng bản quyền, hạn chế thỏa thuận thương mại (nếu được phép), hay nghĩa vụ pháp lý của nhân viên trong việc bảo mật thông tin.

21. Đơn vị có thể có một đội ngũ nhân viên lành nghề và đơn vị có thể xác định việc nâng cao kỹ năng cho nhân viên thông qua đào tạo sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng. Đơn vị cũng có thể kỳ vọng là nhân viên sẽ tiếp tục cống hiến các kỹ năng đó cho đơn vị. Tuy nhiên, đơn vị thường không đủ khả năng kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do đội ngũ nhân viên lành nghề mang lại hoặc do việc đào tạo mang lại để thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình. Tương tự như vậy, tài năng lãnh đạo hay kỹ thuật chuyên môn cũng không thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình, trừ khi tài sản đó được bảo đảm bằng quyền pháp lý để sử dụng hay thu lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản, đồng thời cũng phải thỏa mãn các tiêu chí khác trong định nghĩa.

22. Đơn vị có thể có danh sách khách hàng sử dụng dịch vụ hay tỷ lệ tiếp cận khách hàng thành công và kỳ vọng rằng, nhờ có những nỗ lực trong việc xây dựng quan hệ với khách hàng nên các khách hàng đó sẽ tiếp tục dùng dịch vụ của mình. Tuy nhiên, nếu đơn vị không có quyền pháp lý hay các phương thức khác để kiểm soát mối quan hệ với khách hàng hoặc sự trung thành của các khách hàng đó, nên đối với các hạng mục này đơn vị thường không đủ quyền kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ mối quan hệ và sự trung thành của khách hàng (ví dụ như danh sách khách hàng, thị phần hay tỷ lệ dịch vụ thành công, quan hệ với khách hàng và sự trung thành của khách hàng sử dụng dịch vụ) để thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình. Trong trường hợp không có quyền pháp lý để bảo vệ các mối quan hệ này thì các giao dịch trao đổi nhờ các mối quan hệ giống nhau hoặc tương tự với khách hàng không mang tính hợp đồng có thể chứng minh được rằng dù sao đơn vị vẫn có quyền kiểm soát đối với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng phát sinh từ mối quan hệ với khách hàng. Vì giao dịch trao đổi này cũng cung cấp bằng chứng cho thấy mối quan hệ với khách hàng sử dụng dịch vụ là có thể tách biệt được nên các mối quan hệ này đáp ứng định nghĩa về tài sản vô hình.

Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng

23. Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do một tài sản vô hình mang lại có thể bao gồm doanh thu từ bán sản phẩm hoặc dịch vụ, chi phí tiết kiệm được, các lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng tài sản của đơn vị. Ví dụ việc sử dụng quyền sở hữu trí tuệ trong quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ có thể tiết kiệm chi phí sản xuất hoặc dịch vụ trong tương lai, cải thiện việc cung ứng dịch vụ thay vì làm tăng doanh thu tương lai (việc đăng ký trực tuyến cho phép các công dân gia hạn giấy phép lái xe nhanh hơn, dẫn đến giảm chi phí nhân viên cần thiết để thực hiện chức năng này và đẩy nhanh tốc độ xử lý công việc).

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Ghi nhận và xác định giá trị

24. Việc ghi nhận một khoản mục là tài sản vô hình đòi hỏi đơn vị phải chứng minh được rằng khoản mục đó đáp ứng được:

- (a) Định nghĩa tài sản vô hình (xem đoạn 15-23); và
- (b) Tiêu chí ghi nhận tài sản (xem đoạn 27-29).

Quy định này áp dụng đối với nguyên giá của tài sản được xác định tại thời điểm ghi nhận (nguyên giá trong một giao dịch trao đổi hoặc nguyên giá của tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị, hoặc giá trị hợp lý của một tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi) và các chi phí phát sinh sau đó để bổ sung, thay thế hoặc phục vụ nó.

25. Đoạn 32 đến đoạn 39 quy định về việc áp dụng các điều kiện ghi nhận đối với các tài sản vô hình được mua sắm riêng biệt. Đoạn 42-43 quy định về việc xác định giá trị ban đầu của tài sản vô hình có được thông qua các giao dịch không trao đổi, đoạn 44-45 quy định về trao đổi tài sản vô hình, và đoạn 46 đến đoạn 48 quy định về việc ghi nhận lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ đơn vị. Đoạn 49 đến đoạn 64 quy định về việc ghi nhận ban đầu và xác định giá trị tài sản vô hình hình thành được tạo ra từ nội bộ đơn vị.

26. Trong nhiều trường hợp, tài sản vô hình có tính chất không thể bổ sung hoặc thay thế một phần. Do vậy, phần lớn các chi phí phát sinh sau ghi nhận tài sản vô hình thường nhằm duy trì lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản đó thay vì nhằm đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình và các tiêu chí ghi nhận tài sản trong chuẩn mực này. Ngoài ra, việc tính các chi phí phát sinh sau ghi nhận cho một tài sản vô hình cụ thể một cách trực tiếp thường khó khăn hơn là tính cho toàn hoạt động của đơn vị. Bởi vậy, rất hiếm khi các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một tài sản vô hình được mua hoặc được tạo ra từ nội bộ đơn vị được ghi nhận vào giá trị tài sản. Theo yêu cầu của đoạn 60, các chi phí phát sinh sau này đối với nhãn hiệu hàng hóa, nhãn báo, tiêu đề xuất bản, danh sách khách hàng sử dụng dịch vụ, và các hạng mục có tính chất tương tự (được mua từ bên ngoài hay được tạo ra trong nội bộ đơn vị) luôn được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt trong kỳ phát sinh. Điều này là do không thể phân biệt các khoản chi này với các khoản chi khác trong hoạt động của đơn vị.

27. Một tài sản vô hình được ghi nhận khi và chỉ khi:

- (a) Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và
- (b) Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

28. Đơn vị phải đánh giá khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản bằng cách sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở thể hiện ước tính

tốt nhất của đơn vị về các điều kiện kinh tế sẽ tồn tại trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

29. Đơn vị cần sử dụng xét đoán để đánh giá mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản trên cơ sở của những bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu, trong đó các bằng chứng từ bên ngoài có tính quan trọng hơn.

30. Một tài sản vô hình được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá phù hợp với quy định tại đoạn 32 đến đoạn 43. Trong trường hợp tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá tại thời điểm tiếp nhận được xác định bằng giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

31. Quyền sử dụng đất là tài sản vô hình được xác định giá trị theo quy định của nhà nước; việc ghi nhận, trình bày thông tin thực hiện theo quy định tại chuẩn mực này.

Mua tài sản riêng biệt

32. Thông thường, mức giá mà đơn vị chi trả để mua một tài sản vô hình riêng biệt sẽ phản ánh các kỳ vọng về khả năng đơn vị thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó. Như vậy, đơn vị mong đợi sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ngay cả khi không chắc chắn về thời gian và giá trị lợi ích thu được. Do vậy, tiêu chí ghi nhận về khả năng chắc chắn trong đoạn 27(a) phải được thỏa mãn khi mua riêng tài sản vô hình.

33. Ngoài ra, nguyên giá của một tài sản mua riêng biệt thường được xác định một cách đáng tin cậy, đặc biệt khi mua tài sản bằng tiền mặt hoặc các tài sản tiền tệ khác.

34. Nguyên giá của một tài sản mua riêng biệt bao gồm:

(a) Giá mua tài sản, bao gồm thuế nhập khẩu và các loại thuế khi mua tài sản không được hoàn lại hoặc không được khấu trừ, sau khi đã trừ các khoản giảm giá và chiết khấu thương mại; và

(b) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc chuẩn bị cho tài sản sẵn sàng sử dụng theo ý định của đơn vị.

35. Một số ví dụ về các chi phí trực tiếp đối với tài sản vô hình:

(a) Chi phí cho người lao động phát sinh trực tiếp liên quan đến việc đưa tài sản đến trạng thái sẵn sàng hoạt động;

(b) Chi phí chuyên gia phát sinh trực tiếp liên quan đến việc đưa tài sản đến trạng thái sẵn sàng hoạt động; và

(c) Chi phí chạy thử để kiểm tra liệu tài sản đã hoạt động tốt hay chưa.

36. Một số ví dụ về các khoản chi phí không tính trong nguyên giá của một tài sản vô hình:

(a) Chi phí giới thiệu một sản phẩm hoặc một dịch vụ mới (bao gồm chi phí cho các hoạt động quảng cáo và khuyến mãi);

(b) Chi phí mở rộng hoạt động kinh doanh ở một địa điểm mới với phân khúc khách hàng mới (bao gồm chi phí đào tạo nhân viên); và

(c) Chi phí hành chính và chi phí chung khác.

37. Việc ghi nhận chi phí vào nguyên giá của một tài sản vô hình phải dừng lại khi tài sản đã ở trạng thái cần thiết sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Do đó, các chi phí phát sinh trong quá trình sử dụng hoặc tái khai thác tài sản không được tính vào nguyên giá của tài sản đó. Ví dụ các chi phí sau không được tính trong nguyên giá của một tài sản vô hình:

(a) Các chi phí phát sinh khi tài sản đã có khả năng hoạt động theo ý định của đơn vị nhưng chưa đưa vào sử dụng; và

(b) Các khoản lỗ hoạt động ban đầu, ví dụ như các khoản phát sinh trong giai đoạn xây dựng kế hoạch sản phẩm của một tài sản.

38. Một số hoạt động phát sinh gắn liền với việc triển khai tài sản vô hình, nhưng không nhất thiết phải đưa tài sản đó đến trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của đơn vị. Các hoạt động này có thể phát sinh trước hoặc trong quá trình triển khai tài sản. Các hoạt động này không nhất thiết phải đưa một tài sản đến trạng thái sẵn sàng hoạt động vì vậy doanh thu và chi phí liên quan của các hoạt động này được ghi nhận vào doanh thu và chi phí trong kỳ.

39. Nếu tài sản được thanh toán theo phương thức trả chậm thì nguyên giá của tài sản là giá mua tương đương bằng tiền của tài sản đó nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là chi phí lãi vay trong thời gian trả chậm, trừ khi số tiền lãi này được ghi nhận vào giá trị tài sản phù hợp với phương pháp vốn hóa được chấp nhận theo quy định trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.

Chi phí phát sinh sau khi mua lại dự án đang trong quá trình nghiên cứu và triển khai

40. Chi phí nghiên cứu hoặc triển khai sau đây phải được hạch toán theo quy định tại các đoạn 52 -59:

(a) Liên quan đến một dự án đang trong quá trình nghiên cứu hoặc triển khai được mua riêng biệt và được ghi nhận là một tài sản vô hình;

(b) Phát sinh sau ngày mua lại dự án đó;

41. Việc áp dụng quy định tại các đoạn 52-59 có nghĩa là chi phí phát sinh sau của dự án đang trong giai đoạn nghiên cứu hoặc triển khai được mua riêng biệt và đã được ghi nhận là tài sản vô hình thì:

(a) Được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh nếu là chi phí nghiên cứu;

(b) Được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh nếu đó là chi phí triển khai không đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản vô hình theo đoạn 55; và

(c) Được tính vào nguyên giá của dự án trong quá trình nghiên cứu hoặc triển khai đã mua nếu là chi phí triển khai đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản vô hình theo đoạn 55.

Tài sản vô hình tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi

42. Trong một số trường hợp, tài sản vô hình có thể được tiếp nhận thông qua giao dịch không trao đổi. Điều này có thể xảy ra khi đơn vị được chuyển giao tài sản vô hình trong một giao dịch không trao đổi, ví dụ như quyền hạ cánh ở sân bay, giấy phép hoạt động trạm phát thanh hay vô tuyến truyền hình, giấy phép nhập khẩu hoặc quyền tiếp cận các nguồn lực hạn chế khác. Công dân với tư cách cá nhân, có thể di chúc để lại các tài liệu cá nhân của người đó, bao gồm quyền tác giả đối với các ấn phẩm của họ cho cơ quan lưu trữ quốc gia (là một đơn vị trong lĩnh vực công) trong một giao dịch không trao đổi.

43. Trong các trường hợp này, nguyên giá của tài sản chính là giá trị hợp lý của tài sản đó tại ngày tiếp nhận.

Trao đổi tài sản

44. Đơn vị có thể có được một hoặc một số tài sản vô hình thông qua phương thức trao đổi với một hoặc nhiều tài sản phi tiền tệ hoặc kết hợp cả tài sản tiền tệ và tài sản phi tiền tệ. Quy định dưới đây chỉ đề cập đến giao dịch trao đổi một tài sản phi tiền tệ để lấy một tài sản khác, tuy nhiên cũng áp dụng cho tất cả các giao dịch trao đổi đề cập ở trên. Nguyên giá của tài sản vô hình nhận được là giá trị hợp lý của tài sản đó trừ khi giá trị hợp lý của tài sản nhận được và tài sản đem đi trao đổi không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nguyên giá của tài sản nhận về được xác định theo cách này ngay cả khi đơn vị không thể ghi giảm ngay tài sản đem đi trao đổi. Nếu không thể xác định nguyên giá của tài sản nhận về theo giá trị hợp lý thì phải xác định theo giá trị ghi sổ còn lại của tài sản đem đi trao đổi.

45. Theo đoạn 27(b), một trong những điều kiện để ghi nhận tài sản vô hình là nguyên giá của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Giá trị hợp lý của một tài sản vô hình trong trường hợp không tồn tại các giao dịch thị trường có thể so sánh cho tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy nếu như:

(a) Các ước tính về giá trị hợp lý của tài sản đó không khác biệt nhiều; hoặc

(b) Khả năng xảy ra các ước tính khác nhau có thể được đánh giá và sử dụng một cách phù hợp để ước tính giá trị hợp lý.

Nếu đơn vị có khả năng xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc tài sản đem đi trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi được sử dụng để xác định nguyên giá của tài sản nhận về, trừ khi có bằng chứng rõ ràng hơn về giá trị hợp lý của tài sản nhận về.

Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị

46. Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị không được ghi nhận là tài sản.

47. Trong một số trường hợp, một số chi phí phát sinh nhằm tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, nhưng không làm hình thành một tài sản vô hình đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong chuẩn mực này. Các chi phí này thường được coi là góp phần tạo ra lợi thế thương mại từ nội bộ đơn vị. Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị không được ghi nhận là tài sản bởi vì nó không phải là một nguồn lực có thể xác định được, không thể tách biệt cũng không phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) do đơn vị kiểm soát và có thể xác định nguyên giá một cách đáng tin cậy.

48. Chênh lệch giữa giá trị thị trường của một đơn vị và giá trị ghi sổ của các tài sản ròng có thể xác định được của đơn vị đó tại bất kỳ thời điểm nào có thể bao hàm một loạt các nhân tố có ảnh hưởng đến giá trị của đơn vị. Tuy nhiên, các chênh lệch này không phản ánh nguyên giá của các tài sản vô hình do đơn vị kiểm soát.

Tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị

49. Một số vướng mắc dẫn đến khó có thể đánh giá liệu một tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị có đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hay không:

(a) Khó xác định xem một tài sản cụ thể sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng hay không và khi nào có thể tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó; và

(b) Khó xác định nguyên giá của tài sản một cách đáng tin cậy. Trong một số trường hợp, chi phí tạo ra một tài sản vô hình trong nội bộ đơn vị không thể tách riêng với chi phí để duy trì hoặc tăng cường lợi thế thương mại nội bộ hoặc để duy trì hoạt động hàng ngày của đơn vị.

Do vậy, ngoài việc tuân thủ với các quy định chung về ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của một tài sản vô hình, đơn vị phải áp dụng các yêu cầu và hướng dẫn trong các đoạn 50 đến đoạn 64 đối với tất cả các tài sản vô hình tạo ra trong nội bộ đơn vị.

50. Để đánh giá liệu một tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị có đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hay không, đơn vị phải phân loại quá trình hình thành tài sản thành các giai đoạn sau:

(a) Giai đoạn nghiên cứu; và

(b) Giai đoạn triển khai.

Các thuật ngữ “giai đoạn nghiên cứu” và “giai đoạn triển khai” có ý nghĩa rộng hơn các thuật ngữ “nghiên cứu” và “triển khai” trong mục đích của chuẩn mực này.

51. Nếu đơn vị không thể tách riêng giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai của một dự án nội bộ nhằm tạo ra một tài sản vô hình, đơn vị phải hạch toán các khoản chi cho dự án đó vào chi phí trong kỳ như là chi phí của giai đoạn nghiên cứu.

Giai đoạn nghiên cứu

52. Tài sản vô hình không được ghi nhận từ nghiên cứu (hoặc từ giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ). Các khoản chi cho nghiên cứu (hoặc cho giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ) được ghi nhận là chi phí phát sinh trong kỳ.

53. Trong giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ, đơn vị không thể chứng minh rằng tài sản vô hình tồn tại trong giai đoạn này có thể đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Do vậy, các khoản chi trong giai đoạn này được ghi nhận là chi phí phát sinh trong kỳ.

54. Các ví dụ về hoạt động nghiên cứu là:

- (a) Các hoạt động nhằm đạt được những tri thức mới;
- (b) Tìm kiếm, đánh giá và lựa chọn hoặc áp dụng những khám phá có được từ quá trình nghiên cứu hoặc các kiến thức khác;
- (c) Tìm kiếm vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới; và
- (d) Xây dựng, thiết kế, đánh giá và lựa chọn những giải pháp thay thế khả thi cho vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới hoặc cải tiến từ những thứ hiện có.

Giai đoạn triển khai

55. Tài sản vô hình phát sinh từ hoạt động triển khai (hoặc từ giai đoạn triển khai của một dự án nội bộ) được ghi nhận khi và chỉ khi đơn vị có thể đáp ứng được tất cả những điều kiện sau:

- (a) Tính khả thi về mặt kỹ thuật của việc hoàn thành tài sản vô hình để tài sản có thể sẵn sàng sử dụng hoặc đem bán;
- (b) Đơn vị dự định hoàn thành tài sản vô hình và sử dụng hoặc đem bán;
- (c) Đơn vị có khả năng sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó;
- (d) Cách thức tài sản vô hình sẽ tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Ngoài ra, đơn vị có thể chứng minh được sự tồn tại thị trường cho tài sản đó hoặc cho sản phẩm do tài sản đó tạo ra, hoặc khả năng sử dụng tài sản trong nội bộ và tính hữu ích của tài sản vô hình đó;
- (e) Có đầy đủ các nguồn lực về mặt kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác để hoàn thành giai đoạn triển khai và sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó;
- (f) Có khả năng xác định một cách đáng tin cậy các chi phí góp phần tạo nên tài sản vô hình đó trong giai đoạn triển khai.

56. Trong giai đoạn triển khai của một dự án nội bộ, trong một số trường hợp, đơn vị có thể xác định một tài sản vô hình và chứng minh rằng tài sản đó sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc

dịch vụ tiềm tàng. Điều này là do giai đoạn triển khai của một dự án là giai đoạn nâng cao hơn so với giai đoạn nghiên cứu.

57. Các ví dụ về hoạt động triển khai:

(a) Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm các mô hình hoặc vật mẫu trước khi đưa vào sản xuất hoặc sử dụng.

(b) Thiết kế công cụ, đồ gá lắp, khuôn mẫu, đồ nhuộm theo công nghệ mới;

(c) Thiết kế, xây dựng và vận hành một nhà máy thử nghiệm hoặc cơ sở thử nghiệm chưa có quy mô khả thi về mặt kinh tế để đưa vào sản xuất thương mại hay sử dụng trong việc cung cấp dịch vụ;

(d) Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm giải pháp thay thế khả thi đã được lựa chọn cho vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới hoặc cải tiến từ những thứ hiện có;

(e) Chi phí website và chi phí phát triển phần mềm.

58. Sự sẵn có của các nguồn lực cần thiết để hoàn thành, sử dụng và thu được lợi ích từ một tài sản vô hình có thể được thể hiện bằng một bản kế hoạch hoạt động trong đó chỉ ra các nguồn lực về mặt kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác cần thiết và khả năng đảm bảo các nguồn lực này của đơn vị. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể chứng minh sự sẵn có của nguồn tài chính từ bên ngoài bằng cách thu thập xác nhận sẵn sàng tài trợ cho dự án của nhà tài trợ hoặc bên cho vay.

59. Hệ thống quản lý và theo dõi chi phí của đơn vị thường có thể xác định một cách đáng tin cậy chi phí tạo ra một tài sản vô hình từ nội bộ đơn vị, ví dụ như chi phí lương nhân viên và các chi phí khác như chi phí xây dựng logo, xin cấp bản quyền, giấy phép hoặc chi phí phát triển phần mềm máy tính.

60. Nhãn hiệu hàng hóa, nhãn báo, tiêu đề xuất bản, danh sách người sử dụng dịch vụ và các hạng mục tương tự được tạo ra từ nội bộ đơn vị sẽ không được ghi nhận là tài sản vô hình.

61. Các khoản chi cho nhãn hiệu hàng hóa, nhãn báo, tiêu đề xuất bản, danh sách người sử dụng dịch vụ và các hạng mục tương tự được tạo ra từ nội bộ đơn vị không thể được phân biệt với các chi phí hoạt động chung của toàn đơn vị. Do vậy, các khoản chi này không được ghi nhận là tài sản vô hình.

Nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị

62. Nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị theo quy định tại đoạn 30 là tổng các chi phí phát sinh kể từ ngày tài sản vô hình đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong đoạn 27, 28 và 55. Đoạn 69 không cho phép ghi nhận lại vào nguyên giá tài sản vô hình các khoản chi trước đây đã được tính vào chi phí.

63. Nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị bao gồm tất cả các chi phí trực tiếp cần thiết để tạo ra, sản xuất và chuẩn bị đưa tài sản đến trạng thái có thể hoạt động theo ý định của đơn vị. Các ví dụ về chi phí trực tiếp tạo ra tài sản bao gồm:

- (a) Chi phí nguyên liệu và dịch vụ được sử dụng hoặc tiêu hao trong quá trình tạo ra tài sản vô hình;
- (b) Chi phí cho người lao động phát sinh từ việc tạo ra tài sản vô hình;
- (c) Lệ phí đăng ký quyền pháp lý; và
- (d) Chi phí khấu hao bằng sáng chế và giấy phép sử dụng để tạo ra tài sản vô hình.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay quy định các tiêu chí cho phép ghi nhận chi phí lãi vay vào nguyên giá của tài sản.

64. Các khoản chi phí sau đây không được ghi nhận vào nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị:

- (a) Chi phí quản lý, bán hàng và các chi phí chung khác, trừ khi các chi phí này có liên quan trực tiếp đến việc chuẩn bị đưa tài sản vào trạng thái có thể sử dụng;
- (b) Chi phí phát sinh do sự yếu kém có thể xác định được hoặc những thâm hụt trong hoạt động ban đầu xảy ra trước khi tài sản đạt được mức độ hoạt động theo kế hoạch; và
- (c) Chi phí đào tạo nhân viên để có thể vận hành tài sản.

Ghi nhận chi phí

65. Chi phí cho một khoản mục vô hình sẽ được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh, trừ khi khoản chi phí này hình thành nên nguyên giá của tài sản vô hình đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận (xem các đoạn 24-64).

66. Trong một số trường hợp, chi phí phát sinh nhằm mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho một đơn vị, nhưng không có tài sản vô hình hoặc tài sản khác được mua lại hoặc tạo ra được ghi nhận. Trường hợp tiêu dùng hàng hóa, đơn vị ghi nhận khoản chi đó là chi phí khi đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa đó. Trường hợp tiêu dùng dịch vụ, đơn vị ghi nhận khoản chi đó là chi phí khi nhận được dịch vụ. Ví dụ, chi phí nghiên cứu được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh (xem đoạn 52). Một số ví dụ khác về các khoản chi được ghi nhận vào chi phí ngay khi phát sinh:

- (a) Các khoản chi cho các hoạt động ban đầu (chi phí ban đầu), trừ khi các khoản chi này được tính trong nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17. Chi phí ban đầu có thể bao gồm chi phí thành lập như chi phí luật sư, chi phí hành chính phát sinh trong quá trình thành lập đơn vị, chi phí mở một cơ sở mới hoặc một hoạt động

mới (chi phí trước thành lập), hoặc chi phí bắt đầu một hoạt động mới hoặc giới thiệu sản phẩm hoặc quy trình mới (chi phí trước hoạt động);

(b) Chi phí cho các hoạt động đào tạo;

(c) Chi phí cho các hoạt động quảng cáo và khuyến mãi (bao gồm chi phí gửi tờ rơi và tài liệu giới thiệu qua bưu điện); và

(d) Chi phí di chuyển địa điểm hoặc tái cơ cấu một phần hoặc toàn bộ đơn vị.

67. Đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa khi sở hữu chúng. Tương tự như vậy, đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa khi hàng hóa được nhà cung cấp sản xuất phù hợp với các điều khoản của hợp đồng và đơn vị có quyền yêu cầu giao hàng khi thanh toán. Dịch vụ được tiếp nhận khi chúng được thực hiện bởi nhà cung cấp cung ứng cho đơn vị theo hợp đồng dịch vụ chứ không phải khi đơn vị sử dụng dịch vụ đó để cung cấp các dịch vụ khác, ví dụ như để cung cấp thông tin về dịch vụ đến những người sử dụng dịch vụ.

68. Đoạn 65 không ngăn cấm đơn vị ghi nhận một khoản trả trước là tài sản khi việc thanh toán được thực hiện trước khi đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa. Tương tự như vậy, đoạn 65 không ngăn cấm đơn vị ghi nhận một khoản trả trước là tài sản khi việc thanh toán được thực hiện trước khi đơn vị nhận được các dịch vụ đó.

Chi phí phát sinh trước đây không được ghi nhận là tài sản

69. Chi phí cho một khoản mục vô hình đã được ghi nhận ban đầu là chi phí theo quy định của chuẩn mực này sẽ không được ghi nhận lại vào nguyên giá của tài sản vô hình sau này.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu theo giá gốc

70. Sau khi được ghi nhận, một tài sản vô hình được phản ánh theo nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế.

Thời gian sử dụng hữu ích

71. Đơn vị phải đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình là hữu hạn hay không xác định thời hạn. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình là hữu hạn thì phải đánh giá độ dài thời gian, hoặc số lượng sản phẩm hoặc các đơn vị đo lường tương tự của thời gian sử dụng hữu ích đó. Một tài sản vô hình được coi là có thời gian sử dụng không xác định thời hạn khi dựa vào việc phân tích tất cả các yếu tố liên quan cho thấy không có giới hạn có thể dự đoán được về khoảng thời gian mà tài sản dự kiến có thể tạo ra các luồng tiền vào hoặc cung cấp dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị.

72. Kế toán tài sản vô hình dựa vào thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn sẽ được trích khấu hao (xem các đoạn 80-92) và một tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn sẽ không được trích khấu hao (xem các đoạn 93, 94).

73. Các yếu tố ảnh hưởng tới việc quyết định thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình, bao gồm:

- (a) Mức độ sử dụng tài sản dự kiến của đơn vị và liệu tài sản đó có được quản lý một cách hiệu quả bởi một nhóm quản lý khác hay không;
- (b) Vòng đời sản phẩm đặc trưng của tài sản và các thông tin về ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản tương tự được sử dụng theo cách thức tương tự;
- (c) Sự lạc hậu về mặt kỹ thuật, công nghệ, thương mại hoặc lạc hậu trên các khía cạnh khác;
- (d) Sự ổn định của lĩnh vực hoạt động của tài sản và các thay đổi trong nhu cầu của thị trường đối với các sản phẩm hoặc dịch vụ đầu ra của tài sản;
- (e) Các hoạt động dự kiến của các đối thủ cạnh tranh hiện tại hoặc tiềm tàng;
- (f) Mức chi phí bảo trì cần thiết để thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng dự kiến từ tài sản và khả năng cũng như ý định của đơn vị trong việc chi trả các khoản chi phí này;
- (g) Thời gian kiểm soát tài sản, các hạn chế pháp lý hoặc hạn chế tương tự đối với việc sử dụng tài sản, ví dụ như thời hạn chấm dứt hợp đồng thuê liên quan; và
- (h) Sự phụ thuộc của thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vào thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản khác trong đơn vị.

74. Thuật ngữ “không xác định thời hạn” không có nghĩa là “vô hạn”. Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình chỉ phản ánh mức chi phí bảo trì cần thiết để duy trì tài sản ở tình trạng hoạt động tiêu chuẩn theo đánh giá tại thời điểm ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản và khả năng cũng như ý định của đơn vị trong việc chi trả các khoản chi phí này. Kết luận về thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình là không xác định thời hạn không nên phụ thuộc vào những khoản chi phí dự định trong tương lai vượt quá mức cần thiết để duy trì tài sản ở tình trạng hoạt động tiêu chuẩn.

75. Do sự thay đổi nhanh chóng về mặt công nghệ, phần mềm máy tính và nhiều loại tài sản vô hình khác dễ dàng trở nên lạc hậu. Do vậy, thông thường các tài sản này có thời gian sử dụng hữu ích ngắn. Sự suy giảm giá bán dự tính trong tương lai của sản phẩm do tài sản vô hình sản xuất ra là dấu hiệu cho thấy sự lạc hậu về công nghệ hoặc thương mại của tài sản, do vậy có thể phản ánh sự suy giảm lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng có được từ tài sản này.

76. Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình có thể rất dài, thậm chí không xác định được. Tính không chắc chắn cho phép thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình được ước tính dựa trên cơ sở thận trọng, nhưng điều đó không cho phép việc lựa chọn thời gian sử dụng ngắn một cách không thực tế.

77. Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) không được vượt quá

thời hạn của thỏa thuận nhưng có thể ngắn hơn, tùy thuộc vào thời gian đơn vị dự tính sử dụng tài sản. Nếu thỏa thuận ràng buộc có thời hạn và có thể được gia hạn thì thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình sẽ chỉ bao gồm thời gian gia hạn trên hợp đồng nêu như có bằng chứng cho thấy việc gia hạn đối với đơn vị là chắc chắn và không làm phát sinh chi phí đáng kể.

78. Các yếu tố kinh tế, chính trị, xã hội, pháp lý có thể có ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình. Các yếu tố kinh tế, chính trị, xã hội xác định khoảng thời gian mà đơn vị có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Các yếu tố pháp lý có thể giới hạn khoảng thời gian mà đơn vị có quyền kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó. Thời gian sử dụng hữu ích là khoảng thời gian ngắn nhất được xác định bởi các yếu tố này.

79. Các nhân tố sau đây cho phép đơn vị có khả năng gia hạn các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) mà không phát sinh chi phí đáng kể:

(a) Có bằng chứng, có thể dựa vào kinh nghiệm, cho thấy các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) sẽ được gia hạn. Nếu việc gia hạn phụ thuộc vào sự chấp thuận của một bên thứ ba thì phải có bằng chứng cho thấy bên thứ ba sẽ đồng ý gia hạn;

(b) Có bằng chứng cho thấy tất cả các điều kiện cần thiết để gia hạn sẽ được đáp ứng; và

(c) Chi phí của đơn vị cho việc gia hạn là không đáng kể nếu so sánh với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị dự kiến thu được từ việc gia hạn.

Trường hợp chi phí gia hạn là đáng kể nếu so sánh với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị dự kiến thu được từ việc gia hạn thì chi phí gia hạn về bản chất là chi phí mua một tài sản vô hình mới tại ngày gia hạn.

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn

Thời gian và phương pháp khấu hao

80. Giá trị phải khấu hao của tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Việc trích khấu hao bắt đầu khi tài sản sẵn sàng được sử dụng, tức là khi tài sản đó đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết để có thể hoạt động theo ý định của đơn vị. Việc trích khấu hao kết thúc tại ngày tài sản bị ghi giảm. Phương pháp khấu hao phải phản ánh cách thức mà đơn vị dự tính sẽ sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản. Nếu không thể xác định được cách thức đó một cách đáng tin cậy thì đơn vị cần áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng. Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực khác cho phép hoặc quy định chi phí khấu hao được tính vào giá trị của một tài sản khác.

81. Có nhiều phương pháp khấu hao có thể được áp dụng để phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Các phương pháp này bao gồm; khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo sản lượng. Phương pháp khấu hao áp dụng được lựa chọn dựa trên cơ sở cách thức thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản và được áp dụng thống nhất qua các kỳ, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức đơn vị thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng.

82. Có một giả định bị bác bỏ rằng phương pháp khấu hao dựa trên doanh thu được tạo ra từ hoạt động có sử dụng tài sản vô hình là không phù hợp. Doanh thu được tạo ra từ hoạt động có sử dụng tài sản vô hình thường phản ánh các yếu tố khác chứ không trực tiếp phản ánh việc thu hồi các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản vô hình. Ví dụ, doanh thu bị ảnh hưởng bởi các yếu tố đầu vào và các quá trình, hoạt động bán hàng và các thay đổi về doanh số bán hàng và giá bán. Yếu tố giá trong doanh thu có thể bị ảnh hưởng bởi lạm phát, mà yếu tố này không liên quan đến cách thức sử dụng tài sản. Giả định này chỉ có thể được chấp thuận trong một số trường hợp hữu hạn như:

(a) Tài sản vô hình được trình bày như một thước đo giá trị của doanh thu, như mô tả trong đoạn 84; hoặc

(b) Có thể chứng minh rằng doanh thu và việc thu được các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản vô hình có mối tương quan cao.

83. Khi lựa chọn phương pháp khấu hao thích hợp phù hợp với đoạn 81, đơn vị có thể xác định nhân tố giới hạn để nhận thấy nhất vốn có của tài sản vô hình. Ví dụ, một hợp đồng quy định quyền việc sử dụng tài sản vô hình của đơn vị theo thời gian định trước, theo số lượng đơn vị được sản xuất hoặc theo tổng doanh thu cố định được tạo ra. Việc xác định nhân tố giới hạn để nhận thấy nhất có thể là điểm bắt đầu cho việc xác định cơ sở khấu hao thích hợp, nhưng một cơ sở khác có thể được áp dụng nếu cơ sở đó phản ánh một cách sát hơn cách thức dự tính thu được các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng.

84. Trong trường hợp nhân tố giới hạn để nhận thấy nhất vốn có của tài sản vô hình là mức doanh thu nhất định, doanh thu được tạo ra có thể là cơ sở khấu hao thích hợp. Ví dụ, quyền để vận hành một con đường có thu phí có thể dựa trên tổng doanh thu cố định được tạo ra từ phí cầu đường lũy kế (hợp đồng có thể cho phép việc vận hành con đường thu phí đến khi mức phí lũy kế thu được đạt đến mức 20.000 tỷ đồng). Trong trường hợp doanh thu là nhân tố giới hạn để nhận thấy nhất trong hợp đồng về việc sử dụng tài sản vô hình, doanh thu được tạo ra có thể là cơ sở thích hợp để khấu hao tài sản vô hình, với điều kiện hợp đồng phải xác định giá trị tổng doanh thu cố định để từ đó xác định khấu hao.

85. Chi phí khấu hao trong một kỳ thường được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một tài sản được đơn vị sử dụng để sản xuất ra các tài sản khác. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao là một bộ phận cấu thành giá trị của một tài sản khác và được tính vào giá trị của tài sản đó. Ví dụ như khấu hao của một tài sản vô hình được sử dụng trong quá trình sản xuất được tính vào giá trị của hàng tồn kho (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12).

Giá trị thanh lý có thể thu hồi

86. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn được coi là bằng 0, trừ khi:

(a) Có cam kết của bên thứ ba về việc mua lại tài sản sau khi hết thời gian sử dụng hữu ích; hoặc

(b) Có tồn tại thị trường hoạt động cho tài sản đó, và:

(i) Giá trị thanh lý có thể xác định được bằng cách tham khảo trên thị trường này; và

(ii) Có khả năng thị trường này sẽ tồn tại tại thời điểm kết thúc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.

87. Giá trị phải khấu hao của một tài sản có thời gian sử dụng hữu hạn được xác định sau khi đã trừ đi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản đó. Giá trị thanh lý lớn hơn 0 có nghĩa là đơn vị dự định sẽ thanh lý tài sản vô hình đó trước khi kết thúc vòng đời kinh tế của tài sản.

88. Ước tính về giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản dựa vào giá trị có thể thu hồi từ việc thanh lý tài sản đó, căn cứ vào mức giá bán sẵn có tại ngày ước tính của các tài sản tương tự đã hết thời gian sử dụng hữu ích và hoạt động trong các điều kiện tương tự. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản cần được xem xét lại ít nhất mỗi kỳ báo cáo. Mỗi thay đổi trong giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản được coi là thay đổi trong ước tính kế toán theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót.

89. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản vô hình có thể tăng đến mức bằng hoặc lớn hơn giá trị còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao bằng không, trừ khi và cho tới khi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản sau đó lại bị giảm xuống đến mức thấp hơn giá trị còn lại của tài sản đó.

Xem xét lại thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao

90. Thời gian và phương pháp khấu hao của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được xem xét lại ít nhất vào mỗi kỳ báo cáo. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản thay đổi so với các ước tính trước đây thì thời gian khấu hao cũng phải thay đổi tương ứng. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng từ tài sản của đơn vị thì phương pháp khấu hao cũng phải thay đổi để phù hợp với cách thức sử dụng mới này. Các thay đổi này được coi là thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót.

91. Trong suốt vòng đời của tài sản vô hình, trong một số thời điểm có thể nhận thấy rõ ràng rằng ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản không còn phù hợp.

92. Cách thức đơn vị thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ một tài sản vô hình có thể thay đổi theo thời gian. Ví dụ có thể nhận thấy rõ ràng rằng việc áp dụng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần phù hợp hơn phương pháp khấu hao theo đường thẳng. Một ví dụ khác là việc sử dụng các quyền được cấp trong một giấy phép có thể bị hoãn lại cho đến khi thực hiện những hoạt động khác trong kế hoạch của đơn vị. Trong trường hợp này, đơn vị có thể chỉ thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng trong những kỳ sau đó.

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn

93. Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn không được trích khấu hao.

Xem xét việc đánh giá lại thời gian sử dụng hữu ích

94. Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình không trích khấu hao phải được xem xét lại vào mỗi kỳ báo cáo để xác định liệu các điều kiện thực tế có còn phù hợp với thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn của tài sản nữa hay không. Nếu không còn phù hợp thì cần thay đổi thời gian sử dụng hữu ích của tài sản từ không xác định thời hạn thành có thời gian sử dụng hữu hạn và hạch toán như một thay đổi trong ước tính kế toán theo hướng dẫn tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót.

Chấm dứt sử dụng và thanh lý

95. Tài sản vô hình phải bị ghi giảm khi:

(a) Thanh lý tài sản (bao gồm cả việc thanh lý thông qua một giao dịch không trao đổi); hoặc

(b) Khi không còn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng hoặc thanh lý tài sản.

96. Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm tài sản vô hình được xác định là chênh lệch giữa số tiền thuần thu được từ việc thanh lý, nếu có, và giá trị còn lại của tài sản. Khoản lãi hoặc lỗ này phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ khi tài sản bị ghi giảm (trừ trường hợp chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản có quy định khác về việc bán tài sản và sau đó thuê lại).

97. Việc ghi giảm một tài sản vô hình có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức (ví dụ bán, cho thuê tài chính hoặc thông qua một giao dịch không trao đổi). Khi xác định thời điểm ghi giảm tài sản, đơn vị phải áp dụng các tiêu chuẩn trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi để ghi nhận doanh thu. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản áp dụng cho việc ghi giảm tài sản bằng cách bán đi và sau đó thuê lại chính tài sản đó.

98. Theo nguyên tắc ghi nhận tại đoạn 27, nếu đơn vị ghi nhận giá trị của một bộ phận thay thế vào nguyên giá của tài sản vô hình thì đơn vị đó phải ghi giảm giá trị còn lại của bộ phận bị thay

thể. Nếu đơn vị không thể xác định được giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế thì đơn vị có thể sử dụng giá trị của bộ phận thay thế làm căn cứ tính giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế khi bộ phận này được mua hay được tạo ra trong nội bộ đơn vị.

99. Khoản phải thu từ thanh lý tài sản vô hình được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý. Nếu tài sản được thanh lý theo phương thức trả chậm, khoản phải thu được ghi nhận ban đầu theo giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là tiền lãi thu được theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu từ các giao dịch trao đổi.

100. Khấu hao của tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn không dừng lại khi tài sản vô hình không được sử dụng, trừ khi tài sản đó đã khấu hao hết.

Trình bày thông tin

Quy định chung

101. Đơn vị phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm tài sản vô hình, tách riêng các tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị và các tài sản vô hình khác:

(a) Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản là hữu hạn hay không xác định thời hạn, nếu hữu hạn thì phải trình bày thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao áp dụng;

(b) Phương pháp khấu hao áp dụng đối với các tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn;

(c) Nguyên giá và khấu hao lũy kế tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ;

(d) Các khoản mục trên báo cáo kết quả hoạt động có bao gồm chi phí khấu hao của tài sản vô hình;

(e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại của tài sản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các thông tin sau:

(i) Số tăng trong kỳ, tách riêng các tài sản được triển khai từ nội bộ đơn vị, các tài sản được mua riêng rẽ;

(ii) Số thanh lý;

(iii) Số khấu hao trích trong kỳ;

(iv) Số chênh lệch tỷ giá thuần phát sinh từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính sang đồng tiền báo cáo, và việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một cơ sở hoạt động ở nước ngoài sang đồng tiền báo cáo của đơn vị; và

(v) Các thay đổi khác về giá trị còn lại của tài sản trong kỳ.

102. Nhóm tài sản vô hình là một tập hợp các tài sản có cùng tính chất hoặc cách sử dụng trong hoạt động của đơn vị. Ví dụ về các nhóm tài sản có thể bao gồm:

- (a) Nhãn hiệu hàng hóa;
- (b) Nhãn báo và tiêu đề xuất bản;
- (c) Phần mềm máy tính;
- (d) Giấy phép;
- (e) Quyền tác giả, bằng sáng chế, quyền sở hữu trí tuệ công nghiệp, dịch vụ và các quyền hoạt động khác;
- (f) Công thức, mô hình, thiết kế, mẫu thử nghiệm; và
- (g) Các tài sản vô hình đang triển khai.

Các nhóm tài sản ở trên có thể được tách ra (hoặc tổng hợp lại) thành các nhóm nhỏ hơn (hoặc lớn hơn) nhằm cung cấp các thông tin phù hợp hơn cho người sử dụng báo cáo tài chính.

103. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về tính chất và giá trị của một thay đổi trong ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu trong kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến các kỳ sau. Việc trình bày này có thể phải thực hiện do các thay đổi trong:

- (a) Ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình;
- (b) Phương pháp khấu hao; hoặc
- (c) Giá trị thanh lý có thể thu hồi.

104. Đơn vị cũng phải trình bày các thông tin sau:

(a) Đối với một tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn, giá trị còn lại của tài sản đó và những lý do về việc đánh giá tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn. Khi trình bày những lý do này, đơn vị phải mô tả các yếu tố có vai trò quan trọng trong việc xác định tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn.

(b) Diễn giải về bất kỳ tài sản vô hình nào có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị, thông tin về giá trị còn lại và thời gian khấu hao còn lại của tài sản đó.

(c) Đối với các tài sản vô hình có được thông qua một giao dịch không trao đổi và được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý (xem đoạn 42 - 43):

- (i) Giá trị hợp lý được ghi nhận ban đầu của các tài sản này; và**

(ii) Giá trị còn lại của các tài sản này.

(d) Sự tồn tại và giá trị còn lại của các tài sản vô hình mà quyền sở hữu bị hạn chế và giá trị còn lại của các tài sản vô hình bị cầm cố để đảm bảo cho các khoản nợ.

(e) Giá trị của các cam kết mua tài sản vô hình.

105. Khi đơn vị mô tả về các yếu tố có vai trò quan trọng trong việc xác định một tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn, đơn vị cần xem xét các yếu tố đề cập trong đoạn 73.

Chi phí nghiên cứu và triển khai

106. Đơn vị phải trình bày thông tin về tổng số chi phí nghiên cứu và triển khai được ghi nhận vào chi phí trong kỳ.

107. Chi phí nghiên cứu và triển khai bao gồm tất cả các khoản chi có liên quan trực tiếp đến hoạt động nghiên cứu và triển khai của đơn vị (đoạn 63 và đoạn 64 đưa ra hướng dẫn về các loại chi phí nghiên cứu và triển khai cần được trình bày theo yêu cầu trình bày thông tin của đoạn 106).

Các thông tin khác

108. Đơn vị được khuyến khích nhưng không bắt buộc phải trình bày các thông tin sau:

- (a) Diễn giải về các tài sản vô hình đã hết khấu hao nhưng vẫn đang được sử dụng; và
- (b) Diễn giải tóm tắt về các tài sản vô hình quan trọng do đơn vị kiểm soát nhưng không được ghi nhận là tài sản do không đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong chuẩn mực này.

HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Hướng dẫn áp dụng này là một phần không thể tách rời của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31

Chi phí website

HD1. Đơn vị có thể phát sinh các khoản chi phí trong nội bộ để triển khai và vận hành website riêng của mình nhằm truy cập sử dụng trong nội bộ hoặc cho phép bên ngoài truy cập được. Website được thiết kế để cho phép bên ngoài truy cập có thể được sử dụng cho nhiều mục đích khác nhau, ví dụ để tuyên truyền thông tin, giới thiệu dịch vụ, yêu cầu góp ý đối với dự thảo luật, quảng bá và quảng cáo về các dịch vụ và sản phẩm của đơn vị, cung cấp dịch vụ trực tuyến và bán sản phẩm dịch vụ. Website được thiết kế để truy cập nội bộ có thể được sử dụng để lưu trữ chính sách và thông tin chi tiết về người sử dụng dịch vụ, và tìm kiếm các thông tin liên quan.

HD2. Các bước triển khai một website có thể được mô tả như sau:

- (a) Lập kế hoạch - bao gồm nghiên cứu khả thi, xác định mục tiêu và đặc điểm, đánh giá các phương án, lựa chọn các ưu tiên;
- (b) Ứng dụng và xây dựng hạ tầng - bao gồm mua tên miền, mua và xây dựng phần cứng và phần mềm, cài đặt các ứng dụng và thử nghiệm các tình huống;
- (c) Xây dựng thiết kế đồ họa, bao gồm việc thiết kế giao diện các trang web; và
- (d) Xây dựng nội dung - bao gồm việc tạo lập, mua, chuẩn bị và cập nhật thông tin theo dạng văn bản hay dạng đồ họa lên website trước khi hoàn thành việc xây dựng website. Các thông tin này có thể được lưu trữ trong một cơ sở dữ liệu riêng được tích hợp với (hay truy cập từ) website đó hoặc được mã hóa trực tiếp trong website.

HD3. Khi đã hoàn tất việc xây dựng website, giai đoạn vận hành được bắt đầu. Trong giai đoạn này, đơn vị duy trì và cải thiện các ứng dụng, cơ sở hạ tầng, thiết kế đồ họa và nội dung của website.

HD4. Khi hạch toán chi phí nội bộ cho việc triển khai và vận hành website của đơn vị, các vấn đề cần quan tâm là:

- (a) Website đó có phải là một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị theo các quy định của chuẩn mực này hay không; và
- (b) Phương pháp hạch toán phù hợp đối với các khoản chi phí đó.

HD5. Hướng dẫn áp dụng này không áp dụng đối với chi phí mua, triển khai và vận hành phần cứng (như máy chủ của trang web, máy chủ tạm thời, máy chủ vận hành và đường truyền internet) của một website. Các chi phí này được hạch toán theo chuẩn mực kế toán công Việt

Nam số 17, Ngoài ra, khi đơn vị thanh toán cho dịch vụ internet đối với website của mình, khoản chi đó được hạch toán là chi phí trong kỳ khi đơn vị nhận được dịch vụ.

HD6. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 không áp dụng đối với tài sản vô hình do đơn vị nắm giữ để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường (xem chuẩn mực kế toán công Việt Nam về hợp đồng xây dựng và chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12) hoặc để cho thuê theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản. Do vậy, hướng dẫn áp dụng này không áp dụng với các khoản chi phí cho việc triển khai hay vận hành một website (hay phần mềm website) để bán cho một đơn vị khác. Trường hợp website được cho thuê lại theo hợp đồng thuê hoạt động, đơn vị cho thuê áp dụng Tài liệu hướng dẫn này. Trường hợp website được cho thuê theo hợp đồng thuê tài chính, đơn vị đi thuê áp dụng Tài liệu hướng dẫn này sau khi ghi nhận lần đầu tài sản thuê.

HD7. Website của một đơn vị được triển khai để sử dụng trong nội bộ hay cho phép truy cập từ bên ngoài là một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị thuộc phạm vi quy định của chuẩn mực này.

HD8. Website có được từ hoạt động triển khai được coi là tài sản vô hình khi và chỉ khi đơn vị thỏa mãn các quy định trong đoạn 55 của chuẩn mực này, ngoài việc tuân thủ các quy định chung trong đoạn 27 về tiêu chí ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của tài sản. Cụ thể là, đơn vị phải chứng minh được cách thức website đó sẽ tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 55(d) của chuẩn mực này. Ví dụ như khi website có khả năng tạo ra doanh thu, bao gồm cả doanh thu trực tiếp từ việc đặt hàng qua mạng, hay cung cấp dịch vụ bằng website đó mà không cần phải thực hiện tại một địa điểm nào đó và sử dụng nhân lực. Nếu đơn vị không chứng minh được việc website phát triển thuần túy hoặc chủ yếu vì mục đích quảng cáo dịch vụ và sản phẩm sẽ có thể đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị, thì tất cả các chi phí triển khai website đó sẽ được hạch toán là chi phí ngay khi chúng phát sinh.

HD9. Mọi khoản chi phí nội bộ cho việc triển khai và vận hành website của đơn vị được hạch toán theo quy định của chuẩn mực này. Bản chất của từng hoạt động làm phát sinh chi phí (như đào tạo cán bộ, bảo trì website) và giai đoạn triển khai cũng như hậu xây dựng website đều phải được đánh giá để xác định phương pháp hạch toán phù hợp. Ví dụ như:

(a) Giai đoạn lập kế hoạch về bản chất tương tự như giai đoạn nghiên cứu được đề cập trong đoạn 52-54 của chuẩn mực này. Chi phát sinh trong giai đoạn này được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh.

(b) Giai đoạn ứng dụng và xây dựng cơ sở hạ tầng, giai đoạn xây dựng thiết kế đồ họa và giai đoạn xây dựng nội dung, miễn là nội dung được xây dựng cho các mục đích không phải để quảng bá và quảng cáo dịch vụ và sản phẩm của đơn vị, về bản chất tương tự như giai đoạn triển khai quy định trong đoạn 55-61 của chuẩn mực này. Chi phí phát sinh trong các giai đoạn này được tính vào nguyên giá của website và hạch toán như tài sản vô hình theo đoạn HD8 với điều kiện các khoản chi phí này trực tiếp góp phần và cần thiết cho việc tạo lập, xây dựng website hoặc chuẩn bị để website có thể hoạt động theo ý định của đơn vị. Ví dụ các khoản chi để mua hay tạo lập nội dung (ngoài nội dung quảng cáo và quảng bá dịch vụ sản phẩm của đơn vị) cụ thể

cho một website, các khoản chi cho việc sử dụng nội dung (phí xin cấp phép sao chép các nội dung) của website đó, được tính vào chi phí triển khai nếu thỏa mãn điều kiện.

(c) Các khoản chi phát sinh trong giai đoạn triển khai nội dung, miễn là nội dung được xây dựng để quảng cáo và quảng bá dịch vụ sản phẩm của đơn vị (ảnh kỹ thuật số về sản phẩm), được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh theo quy định tại đoạn 66(c) của chuẩn mực này. Ví dụ khi hạch toán khoản chi cho dịch vụ chụp ảnh kỹ thuật số về sản phẩm và nâng cao hình ảnh sản phẩm đó, thì phải hạch toán vào chi phí ngay khi nhận được dịch vụ, chứ không phải khi ảnh kỹ thuật số được hiển thị trên website; và

(d) Giai đoạn vận hành bắt đầu ngay khi giai đoạn triển khai website được hoàn tất. Các khoản chi phát sinh trong giai đoạn này được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh trừ khi đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong đoạn 27 của chuẩn mực này.

HD10. Một website được hạch toán là tài sản vô hình theo quy định ở đoạn HD8 của Hướng dẫn áp dụng này được xác định giá trị sau lần ghi nhận đầu tiên bằng cách áp dụng quy định ở đoạn 70 của chuẩn mực này. Như được mô tả trong đoạn 76, thời gian sử dụng hữu ích của một website thường được ước tính ngắn.

HD11. Hướng dẫn ở đoạn HD1-HD10 không áp dụng cụ thể đối với chi phí triển khai phần mềm, tuy nhiên đơn vị cũng có thể áp dụng các nguyên tắc trong các đoạn này.

Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Số hiệu VPSAS 31	Số hiệu IPSAS 31	Số hiệu VPSAS 31	Số hiệu IPSAS31	Số hiệu VPSAS 31	Số hiệu IPSAS 31
1	1	37	37	73	89
2	2	38	38	74	90
3	3	39	39	75	91
4	6	40	40	76	92
5	7	41	41	77	93
6	8	42	42	78	94
7	9	43	43	79	95
8	10	44	44	80	96
9	11	45	45	81	97
10	12	46	46	82	97A
11	13	47	47	83	97B

12	14
13	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	26A
26	27
27	28
28	29
29	30
30	31
31	
32	32
33	33
34	34
35	35
36	36

48	48
49	49
50	50
51	51
52	52
53	53
54	54
55	55
56	56
57	57
58	59
59	60
60	61
61	62
62	63
63	64
64	65
65	66
66	67
67	68
68	69
69	70
70	73
71	87
72	88

84	97C
85	98
86	99
87	100
88	101
89	102
90	103
91	104
92	105
93	106
94	108
95	111
96	112
97	113
98	114
99	115
100	116
101	117
102	118
103	120
104	121
105	122
106	125
107	126
108	127