

Chuẩn mực số 21

Trình bày báo cáo tài chính

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

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các yêu cầu và nguyên tắc chung về việc lập và trình bày báo cáo tài chính gồm: Mục đích, yêu cầu, nguyên tắc lập báo cáo tài chính; kết cấu và nội dung chủ yếu của các báo cáo tài chính.
02. *Chuẩn mực này áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam.*
03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp và báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn. Chuẩn mực này được vận dụng cho việc lập và trình bày thông tin tài chính tóm lược giữa niên độ.
04. Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp. Những yêu cầu bổ sung đối với báo cáo tài chính của các ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính được quy định ở Chuẩn mực "Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự".

Nội dung chuẩn mực

Mục đích của báo cáo tài chính

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

- a/ Tài sản;
- b/ Nợ phải trả;
- c/ Vốn chủ sở hữu;
- d/ Doanh thu, thu nhập khác, chi phí, lãi và lỗ;
- đ/ Các luồng tiền.

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

Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

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

Hệ thống báo cáo tài chính

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

- a) Bảng cân đối kế toán;**
- b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;**
- c) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;**
- d) Bản thuyết minh báo cáo tài chính.**

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

Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

- a) Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với các quy định trong đoạn 12;**
- b) Trình bày các thông tin, kể cả các chính sách kế toán, nhằm cung cấp thông tin phù hợp, đáng tin cậy, so sánh được và dễ hiểu;**
- c) Cung cấp các thông tin bổ sung khi quy định trong chuẩn mực kế toán không đủ để giúp cho người sử dụng hiểu được tác động của những giao dịch hoặc những sự kiện cụ thể đến tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.**

Chính sách kế toán

12. Doanh nghiệp phải lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với quy định của từng chuẩn mực kế toán. Trường hợp chưa có

quy định ở chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành, thì doanh nghiệp phải căn cứ vào chuẩn mực chung để xây dựng các phương pháp kế toán hợp lý nhằm đảm bảo báo cáo tài chính cung cấp được các thông tin đáp ứng các yêu cầu sau:

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

b/ Đáng tin cậy, khi:

- Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;*
- Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;*
- Trình bày khách quan, không thiên vị;*
- Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;*
- Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.*

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

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

- a) Những yêu cầu và hướng dẫn của các chuẩn mực kế toán đề cập đến những vấn đề tương tự và có liên quan;
- b) Những khái niệm, tiêu chuẩn, điều kiện xác định và ghi nhận đối với các tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí được quy định trong chuẩn mực chung;
- c) Những quy định đặc thù của ngành nghề kinh doanh chỉ được chấp thuận khi những qui định này phù hợp với các điểm (a) và (b) của đoạn này.

Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Hoạt động liên tục

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

cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và lý do khiến cho doanh nghiệp không được coi là đang hoạt động liên tục.

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

Cơ sở dồn tích

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

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

Nhất quán

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

- a) Có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện; hoặc*
- b) Một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.*

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

Trọng yếu và tập hợp

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

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

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

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

Bù trừ

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

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

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

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

27. Các tài sản và nợ phải trả, các khoản thu nhập và chi phí có tính trọng yếu phải được báo cáo riêng biệt. Việc bù trừ các số liệu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc Bảng cân đối kế toán, ngoại trừ trường hợp việc bù trừ này phản ánh bản chất của giao dịch hoặc

sự kiện, sẽ không cho phép người sử dụng hiểu được các giao dịch hoặc sự kiện được thực hiện và dự tính được các luồng tiền trong tương lai của doanh nghiệp.

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

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

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

29. Các khoản lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự sẽ được hạch toán theo giá trị thuần, ví dụ các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá, lãi và lỗ phát sinh từ mua, bán các công cụ tài chính vì mục đích thương mại. Tuy nhiên, các khoản lãi và lỗ này cần được trình bày riêng biệt nếu quy mô, tính chất hoặc tác động của chúng yêu cầu phải được trình bày riêng biệt theo qui định của Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”.

Có thể so sánh

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

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

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

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

Những thông tin chung về doanh nghiệp

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

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

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

Kỳ báo cáo

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

- a) Lý do phải thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và
- b) Các số liệu tương ứng nhằm để so sánh được trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phần thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan, trong trường hợp này là không thể so sánh được với các số liệu của niên độ hiện tại.

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

Bảng cân đối kế toán

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

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

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

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

Tài sản ngắn hạn, dài hạn

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

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

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

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

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

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

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

Nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn

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

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

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

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

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

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

a) Kỳ hạn thanh toán ban đầu là trên 12 tháng;

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

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

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

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

a) Bên cho vay đã cam kết, trước khi báo cáo tài chính được phép phát hành, là sẽ không đòi hỏi phải thanh toán khoản nợ này khi các điều kiện kể trên không được thoả mãn; và

b) Khả năng không thể xảy ra việc không thoả mãn các điều kiện kể trên trong 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ là rất thấp.

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

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

- 1. Tiền và các khoản tương đương tiền;**
- 2. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn;**

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

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

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

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

b) Cách thức trình bày và sắp xếp theo thứ tự các yếu tố thông tin có thể được sửa đổi theo tính chất và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc nắm bắt được tình hình tài chính tổng quan của doanh nghiệp. Ví dụ ngân hàng, các tổ chức tài chính tương tự thì việc trình bày Bảng cân đối kế toán được quy định cụ thể hơn trong Chuẩn mực “Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự”.

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

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

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

a) Các tài sản cố định hữu hình được phân loại theo qui định trong Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình” ra thành Nhà cửa, vật kiến trúc; Máy móc, thiết bị; Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; Thiết bị, dụng cụ quản lý; Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm; TSCĐ hữu hình khác.

b) Các khoản phải thu được phân tích ra thành các khoản phải thu của khách hàng, các khoản phải thu nội bộ, các khoản phải thu của các bên có liên quan, các khoản thanh toán trước và các khoản phải thu khác;

c) Hàng tồn kho được phân loại, phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho”, ra thành nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm,..

d) Các khoản dự phòng được phân loại riêng biệt cho phù hợp với hoạt động của doanh nghiệp; và

e) Vốn góp và các khoản dự trữ được trích lập từ lợi nhuận được phân loại riêng biệt thành vốn góp, thặng dư vốn cổ phần và các khoản dự trữ.

f) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

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

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

1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;
2. Các khoản giảm trừ;
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ;

4. Giá vốn hàng bán;
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
6. Doanh thu hoạt động tài chính;
7. Chi phí tài chính;
8. Chi phí bán hàng;
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp;
10. Thu nhập khác;
11. Chi phí khác;
12. Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết và liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);
13. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;
14. Thuế thu nhập doanh nghiệp;
15. Lợi nhuận sau thuế;
16. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lãi hoặc lỗ sau thuế (Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất);
17. Lợi nhuận thuần trong kỳ.

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

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

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

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

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

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

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

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

Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Cấu trúc

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

- a) Đưa ra các thông tin về cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và các sự kiện quan trọng;**
- b) Trình bày các thông tin theo quy định của các chuẩn mực kế toán mà chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác;**
- c) Cung cấp thông tin bổ sung chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác, nhưng lại cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý.**

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

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

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

- a) Tuyên bố về việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam;**
- b) Giải trình về cơ sở đánh giá và chính sách kế toán được áp dụng;**

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

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

e) Những thông tin khác, gồm:

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

(ii) Những thông tin phi tài chính.

Trình bày chính sách kế toán

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

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

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

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

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

a) Ghi nhận doanh thu;

b) Nguyên tắc hợp nhất, kể cả hợp nhất công ty con và công ty liên kết;

c) Hợp nhất kinh doanh;

d) Các liên doanh;

e) Ghi nhận và khấu hao tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình; phân bổ chi phí trả trước và lợi thế thương mại;

- f) Vốn hóa các khoản chi phí đi vay và các khoản chi phí khác;
- g) Các hợp đồng xây dựng;
- h) Bất động sản đầu tư;
- i) Công cụ tài chính và các khoản đầu tư tài chính;
- j) Hợp đồng thuê tài chính;
- k) Chi phí nghiên cứu và triển khai;
- l) Hàng tồn kho;
- m) Thuế, bao gồm cả thuế hoãn lại;
- n) Các khoản dự phòng;
- o) Chuyển đổi ngoại tệ và các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái;
- p) Xác định lĩnh vực kinh doanh và khu vực hoạt động và cơ sở phân bổ các khoản chi phí giữa các lĩnh vực và khu vực hoạt động;
- q) Xác định các khoản tiền và tương đương tiền;
- r) Các khoản trợ cấp của Chính phủ.

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

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

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

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

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

- a) *Lãi hoặc lỗ thuần của niên độ;*
- b) *Yếu tố thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được hạch toán trực tiếp vào nguồn vốn chủ sở hữu theo quy định của các chuẩn mực kế toán khác và tổng số các yếu tố này;*
- c) *Tác động lũy kế của những thay đổi trong chính sách kế toán và những sửa chữa sai sót cơ bản được đề cập trong phần các phương pháp hạch toán quy định trong Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”;*

d) Các nghiệp vụ giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;

e) Số dư của khoản mục lãi, lỗ lũy kế vào thời điểm đầu niên độ và cuối niên độ, và những biến động trong niên độ; và

f) Đối chiếu giữa giá trị ghi sổ của mỗi loại vốn góp, thặng dư vốn cổ phần, các khoản dự trữ vào đầu niên độ và cuối niên độ và trình bày riêng biệt từng sự biến động.

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

a/ Đối với mỗi loại cổ phiếu :

(i) Số cổ phiếu được phép phát hành;

(ii) Số cổ phiếu đã được phát hành và được góp vốn đầy đủ và số cổ phiếu đã được phát hành nhưng chưa được góp vốn đầy đủ;

(iii) Mệnh giá của cổ phiếu hoặc các cổ phiếu không có mệnh giá;

(iv) Phân đối chiếu số cổ phiếu đang lưu hành tại thời điểm đầu và cuối niên độ;

(v) Các quyền lợi, ưu đãi và hạn chế gắn liền với cổ phiếu, kể cả những hạn chế trong việc phân phối cổ tức và việc trả lại vốn góp;

(vi) Các cổ phiếu do chính doanh nghiệp nắm giữ hoặc do các công ty con, công ty liên kết của doanh nghiệp nắm giữ; và

(vii) Các cổ phiếu được dự trữ để phát hành theo các cách lựa chọn và các hợp đồng bán hàng, bao gồm điều khoản và số liệu bằng tiền;

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

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

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

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

Các thông tin khác cần được cung cấp

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

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