

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP.HCM
KHOA KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN
BỘ MÔN KIỂM TOÁN



Áp dụng chuẩn mực Kế Toán Quốc Tế

Các vấn đề chuyên sâu
về báo cáo tài chính

NHÀ XUẤT BẢN PHƯƠNG ĐÔNG

Áp dụng chuẩn mực Kế Toán Quốc Tế

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP.HCM
KHOA KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN
BỘ MÔN KIỂM TOÁN

Áp dụng chuẩn mực Kế Toán Quốc Tế

Các vấn đề chuyên sâu
về báo cáo tài chính

NHÀ XUẤT BẢN PHƯƠNG ĐÔNG

LỜI NÓI ĐẦU

Các chuẩn mực kế toán quốc tế (*International Accounting Standards - IAS*) và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) ngày càng được chấp nhận rộng rãi trên thế giới. Việc hiểu biết về các chuẩn mực quốc tế không chỉ giúp cho công tác kế toán, kiểm toán tại các công ty đa quốc gia áp dụng IAS/IFRS mà còn hữu ích cho việc nghiên cứu kế toán Việt Nam, được xác định là xây dựng chủ yếu dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế. Chính vì thế, môn học Kế toán quốc tế đã được đưa vào giảng dạy cho chuyên ngành Kiểm toán, Khoa Kế toán – Kiểm toán, trường Đại học Kinh tế TP.HCM từ năm 2010 với nội dung chính là kế toán theo các chuẩn mực quốc tế.

Tiếp theo quyển sách “*Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế*” đã được phát hành vào tháng 2/2010, quyển sách “*Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế - Các vấn đề chuyên sâu về báo cáo tài chính*” trình bày và diễn giải các nội dung chuyên sâu của hệ thống IAS/IFRS liên quan đến kế toán công ty cổ phần, tập đoàn cùng với các ví dụ minh họa. Mặc dù quyển sách được biên soạn để sử dụng làm tài liệu giảng dạy cho sinh viên chuyên ngành Kiểm toán tại Trường Đại học Kinh tế TP.HCM, nhưng chúng tôi mong muốn nội dung của quyển sách này cũng sẽ đáp ứng được yêu cầu tìm hiểu của các sinh viên kế toán, cũng như các kế toán trưởng, kiểm toán viên và những bạn đọc có quan tâm đến những vấn đề chuyên sâu của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế.

Quyển sách được biên soạn bởi tập thể giảng viên Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kế toán – Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP.HCM, do TS.Nguyễn Thế Lộc là chủ biên với sự tham gia của ThS. Đoàn Văn Hoạt, ThS.Nguyễn Thị Thu Hiền, ThS. Lê Vũ Ngọc Thanh, ThS. Nguyễn Thị Thùy Linh và Nguyễn Trí Trí. Quyển sách được hiệu đính bởi TS.Vũ Hữu Đức và ThS. Võ Anh Dũng.

Tuy đã rất cố gắng, nhưng tất nhiên quyển sách không thể tránh khỏi những sơ suất, chúng tôi rất mong được sự thông cảm và góp ý của quý bạn đọc để hoàn thiện hơn. Thư góp ý xin gửi về địa chỉ:

Bộ môn Kiểm toán

Khoa Kế toán – Kiểm toán

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM

279 Nguyễn Tri Phương, Quận 10, TP.HCM

E-mail: *locktkt@ueh.edu.vn*

Tập thể tác giả

MỤC LỤC

Lời nói đầu

Mục lục

CHƯƠNG 1: CÔNG CỤ TÀI CHÍNH	1
1. Giới thiệu chung về IAS 32, IAS 39, IFRS 7 và IFRS 9	1
2. Mục tiêu	1
3. Phạm vi	2
4. Tóm tắt nội dung của IAS 32, IAS 39, IFRS 7 và IFRS 9	3
4.1. Các định nghĩa	3
4.1.1. Định nghĩa về công cụ tài chính	3
4.1.2. Định nghĩa về công cụ phái sinh	5
4.1.3. Các định nghĩa liên quan đến đo lường công cụ tài chính	7
4.2. Phân loại công cụ tài chính	8
4.2.1. Phân loại tài sản tài chính	8
4.2.2. Phân loại nợ phải trả tài chính	13
4.3. Chi nhận và đo lường công cụ tài chính	14
4.3.1. Ghi nhận ban đầu	14
4.3.2. Đo lường công cụ tài chính sau ghi nhận ban đầu và xử lý chênh lệch	15
4.4. Kế toán hợp đồng hợp thể	18
4.5. Tồn thất tài sản tài chính	21
4.6. Xóa bỏ ghi nhận công cụ tài chính	22
4.7. Trình bày và công bố công cụ tài chính	23
4.7.1. Trình bày công cụ tài chính	23
4.7.2. Công bố công cụ tài chính	25
BÀI ĐỌC THÊM	28
CHƯƠNG 2: ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT	31
1. Giới thiệu	31
2. Mục tiêu	31
3. Phạm vi	31
4. Tóm tắt nội dung của chuẩn mực	32
4.1. Định nghĩa	32
4.2. Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu	36
4.3. Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu	37
4.3.1. Kế toán giá trị khoản đầu tư tại thời điểm mua	37
4.3.2. Kế toán khoản lỗ do khoản đầu tư vào công ty liên kết	39
4.3.3. Báo cáo tài chính và chính sách kế toán	41
4.4. Công bố thông tin	42
CHƯƠNG 3: LỢI ÍCH TRONG CÁC KHOẢN GÓP VỐN LIÊN DOANH	44
1. Giới thiệu	44
2. Mục tiêu	44

3. Phạm vi.....	44
4. Tóm tắt nội dung của chuẩn mực.....	45
4.1. Định nghĩa liên doanh.....	45
4.2. Phân biệt các hình thức liên doanh.....	47
4.3. Kế toán các khoản lợi ích trong liên doanh.....	49
4.3.1. Kế toán trong liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.....	49
4.3.2. Kế toán trong liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát	49
4.3.3. Kế toán trong liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.....	50
4.3.4. Giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh.....	51
4.4. Trình bày lợi ích trong các liên doanh trên báo cáo tài chính của nhà đầu tư không có quyền đồng kiểm soát.....	52
4.5. Chi phí điều hành liên doanh.....	52
4.6. Công bố thông tin.....	53
CHƯƠNG 4: HỢP NHẤT KINH DOANH.....	54
1. Giới thiệu.....	54
2. Mục tiêu.....	54
3. Phạm vi.....	55
4. Tóm tắt nội dung của chuẩn mực.....	55
4.1. Hợp nhất kinh doanh.....	55
4.2. Kế toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.....	58
4.2.1. Xác định bên mua.....	58
4.2.2. Xác định ngày mua.....	61
4.2.3. Ghi nhận và đo lường các tài sản mua có thể xác định được, nợ phải trả phải gánh chịu và lợi ích của các cổ đông thiểu số trong bên bị mua..	61
4.2.4. Ghi nhận lợi thế thương mại hoặc thu nhập từ nghiệp vụ mua theo giá thỏa thuận.....	64
4.2.5. Kỳ đánh giá.....	69
4.3. Kế toán hợp nhất kinh doanh sau thời điểm ghi nhận ban đầu.....	69
4.4. Công bố thông tin.....	71
CHƯƠNG 5: BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG.....	74
1. Giới thiệu.....	74
2. Mục tiêu.....	74
3. Phạm vi.....	75
4. Tóm tắt nội dung của chuẩn mực.....	75
4.1. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.....	75
4.2. Phạm vi hợp nhất.....	76
4.3. Quy trình hợp nhất.....	77
4.3.1. Quy trình chung.....	77
4.3.2. Loại trừ giao dịch nội bộ.....	82
4.3.3. Ngày lập báo cáo.....	94
4.3.4. Chính sách kế toán.....	94

4.3.5. Lợi ích của bên không nắm quyền kiểm soát (Lợi ích của cổ đông thiểu số).....	95
4.3.6. Thay đổi tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ trong công ty con.....	95
4.4. Mất quyền kiểm soát.....	97
4.5. Kế toán cho khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh đồng kiểm soát và công ty liên kết trên báo cáo tài chính riêng	98
4.6. Công bố thông tin	98

CHƯƠNG 6: ẢNH HƯỞNG CỦA SỰ THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỜI ĐOẢI 101

1. Giới thiệu.....	101
2. Mục tiêu.....	101
3. Phạm vi.....	101
4. Tóm tắt nội dung của chuẩn mực.....	102
4.1. Phân biệt đồng tiền chức năng và đồng tiền trình bày	102
4.1.1. Đồng tiền chức năng	103
4.1.2. Đồng tiền trình bày	105
4.2. Chuyển đổi nghiệp vụ ngoại tệ sang đồng tiền chức năng.....	107
4.2.1. Tỷ giá ghi nhận ban đầu đối với nghiệp vụ ngoại tệ.....	107
4.2.2. Tỷ giá ghi nhận tại thời điểm kết thúc niên độ	108
4.2.3. Ghi nhận chênh lệch tỷ giá đối với các khoản mục tiền tệ.....	108
4.2.4. Thay đổi đồng tiền chức năng	117
4.3. Chuyển đổi từ đồng tiền chức năng sang đồng tiền trình bày	117
4.4. Kế toán khoản đầu tư thuần tại cơ sở nước ngoài	122
4.5. Công bố thông tin	124
Phụ lục.....	127

CHƯƠNG 7: CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, SỰ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN, VÀ SAI SÓT 131

1. Giới thiệu.....	131
2. Mục tiêu.....	131
3. Phạm vi.....	131
4. Tóm tắt nội dung chuẩn mực	132
4.1. Chính sách kế toán.....	132
4.1.1. Định nghĩa.....	132
4.1.2. Lựa chọn chính sách kế toán.....	132
4.1.3. Tính nhất quán	133
4.1.4. Thay đổi chính sách kế toán.....	133
4.1.5. Phương pháp xử lý kế toán khi thay đổi chính sách kế toán	134
4.2. Sự thay đổi ước tính kế toán	138
4.2.1. Định nghĩa.....	138
4.2.2. Phân biệt chính sách kế toán và ước tính kế toán.....	139
4.2.3. Phương pháp xử lý kế toán khi thay đổi ước tính kế toán	139
4.2.4. Công bố.....	140
4.3. Sai sót.....	141
4.3.1. Định nghĩa.....	141
4.3.2. Phương pháp kế toán xử lý sai sót	142

4.3.3. Công bố	143
CHƯƠNG 8: NHỮNG SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU KỲ BÁO CÁO	146
1. Giới thiệu	146
2. Mục tiêu	146
3. Phạm vi	146
4. Tóm tắt nội dung chuẩn mực	146
4.1. Định nghĩa	146
4.2. Ghi nhận và đo lường	148
4.2.1. Sự kiện phát sinh sau kỳ báo cáo cần điều chỉnh	148
4.2.2. Sự kiện phát sinh sau kỳ báo cáo không cần điều chỉnh	149
4.3. Công bố	150
CHƯƠNG 9: CÔNG BỐ VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN	152
1. Giới thiệu	152
2. Mục tiêu	152
3. Phạm vi	152
4. Tóm tắt nội dung chuẩn mực	153
4.1. Các định nghĩa	153
4.2. Công bố thông tin các bên liên quan	154
CHƯƠNG 10: TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH	159
1. Giới thiệu	159
2. Mục tiêu	160
3. Phạm vi	160
4. Tóm tắt nội dung chuẩn mực	160
4.1. Định nghĩa	160
4.2. Báo cáo tài chính	161
4.2.1. Mục tiêu của báo cáo tài chính	161
4.2.2. Hệ thống báo cáo tài chính	162
4.2.3. Các đặc tính chung của báo cáo tài chính	163
4.3. Kết cấu và nội dung của báo cáo tài chính	167
4.3.1. Nhận dạng các báo cáo tài chính	167
4.3.2. Báo cáo về tình hình tài chính	168
4.3.3. Báo cáo thu nhập tổng hợp	173
4.3.4. Báo cáo về sự thay đổi vốn chủ sở hữu	180
4.3.5. Bản thuyết minh báo cáo tài chính	182
Thuật ngữ	187
Tài liệu tham khảo	

CHƯƠNG 1

CÔNG CỤ TÀI CHÍNH

1. Giới thiệu chung về IAS 32, IAS 39, IFRS 7 và IFRS 9

Chuẩn mực kế toán quốc tế đầu tiên về công cụ tài chính là IAS 25 “Kế toán các khoản đầu tư” (*Accounting for Investments*) do IASC ban hành vào năm 1986. Sau khi IAS 32 “Công cụ tài chính: Trình bày và công bố” (*Financial Instruments: Disclosure and Presentation*) và IAS 39 “Công cụ tài chính: Ghi nhận và đánh giá” (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*) lần lượt ra đời vào các năm 1995 và 1998, IAS 25 hết hiệu lực từ năm 2000.

Đến năm 2003, IASB (thay thế vai trò IASC) chỉnh sửa IAS 32, bổ sung “Kế toán phòng ngừa giá trị hợp lý cho danh mục phòng ngừa rủi ro lãi suất” (*Fair Value Hedge Accounting for a Portfolio Hedge of Interest Rate Risk/Macro Hedging*) và sau đó bổ sung “Điều kiện và ghi nhận ban đầu của lãi hoặc lỗ” trong IAS 39 vào năm 2004.

Năm 2005, cùng với việc hiệu chỉnh IAS 39 về phòng ngừa rủi ro dòng tiền, giá trị hợp lý quyền chọn và hợp đồng bảo lãnh tài chính, IASB ban hành IFRS 7 “Các nội dung công bố về công cụ tài chính” (*Financial Instruments: Disclosures*). Chuẩn mực này đã thay thế một số điều khoản về công bố trong IAS 32 và đổi tên IAS 32 thành “Các vấn đề trình bày về công cụ tài chính” (*Financial Instruments: Presentation*). IAS 32 và IAS 39 tiếp tục được hiệu chỉnh vào 2008 về công cụ quyền chọn bán lại cho người phát hành và trách nhiệm thanh toán (*Puttable Instruments and Obligations Arising on Liquidation*), về tái phân loại tài sản tài chính.

Năm 2009, IAS 39 tiếp tục được hiệu chỉnh về công cụ phái sinh chìm và được thay thế một phần bởi IFRS 9. Tháng 4 năm 2009, IASB bắt đầu tiến hành xây dựng IFRS mới thay thế các chuẩn mực về công cụ tài chính. Kế hoạch xây dựng IFRS này bao gồm ba giai đoạn: (i) Phân loại và đo lường công cụ tài chính; (ii) Tổn thất; và (iii) Kế toán phòng ngừa. Tháng 11/2009, IFRS 9 “Công cụ tài chính” ra đời nhằm cung cấp các nguyên tắc kế toán về tài sản tài chính. Mục tiêu của IASB khi hoàn tất dự án, IFRS 9 sẽ thay thế hoàn toàn cho IAS 32, IAS 39 và IFRS 7.

2. Mục tiêu

Mục tiêu của IAS 39 là thiết lập các nguyên tắc ghi nhận và đo lường nợ phải trả tài chính và một số hợp đồng mua bán các khoản mục phi tài chính. Các yêu cầu trình bày và công bố thông tin về công cụ tài chính lần lượt được quy định trong IAS 32 và IFRS 7. IFRS 9 quy định các nguyên tắc