

BỘ TÀI CHÍNH

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

Số: 149/2001/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 31 tháng 12 năm 2001

QUYẾT ĐỊNH

CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH SỐ 149/2001/QĐ-BTC NGÀY 31 THÁNG 12 NĂM 2001 VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ BỐN (04) CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT 1)

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Pháp lệnh Kế toán và Thống kê công bố theo Lệnh số 06-LCT/HĐNN ngày 20/5/1988 của Hội đồng Nhà nước và Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước ban hành theo Nghị định số 25-HĐBT ngày 18/3/1989 của Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ);

Căn cứ Nghị định số 15/CP ngày 2/3/1993 của Chính phủ về nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm quản lý Nhà nước của Bộ, cơ quan ngang Bộ;

Căn cứ Nghị định số 178/CP ngày 28/10/1994 của Chính phủ về nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức bộ máy Bộ Tài chính;

Để đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, tài chính, nâng cao chất lượng thông tin kế toán cung cấp trong nền kinh tế quốc dân và để kiểm tra, kiểm soát chất lượng công tác kế toán;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1) có số hiệu và tên gọi sau đây:

- 1 - Chuẩn mực số 02 - Hàng tồn kho;
- 2 - Chuẩn mực số 03 - Tài sản cố định hữu hình;
- 3 - Chuẩn mực số 04 - Tài sản cố định vô hình;
- 4 - Chuẩn mực số 14 - Doanh thu và thu nhập khác.

Điều 2: Bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định này được áp dụng đối với tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

Điều 3: Quyết định này có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2002. Các chế độ kế toán cụ thể phải căn cứ vào bốn chuẩn mực kế toán được ban hành kèm theo Quyết định này để sửa đổi, bổ sung cho phù hợp.

Điều 4: Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị liên quan thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính chịu trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Quyết định này.

Nguyễn Sinh Hùng

(Đã ký)

HỆ THỐNG

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM CHUẨN MỰC SỐ 02 HÀNG TỒN KHO
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các **nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho**, gồm: Xác định giá trị và kế toán hàng tồn kho vào chi phí; Ghi giảm giá trị hàng tồn kho cho phù hợp với giá trị thuần có thể thực hiện được và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho hàng tồn kho.

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

Hàng tồn kho: Là những tài sản:

- (a) Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- (b) Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- (c) Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tồn kho bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;
- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;
- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;
- Chi phí dịch vụ dở dang.

Giá trị thuần có thể thực hiện được: Là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Giá hiện hành: Là khoản tiền phải trả để mua một loại hàng tồn kho tương tự tại ngày lập bảng cân đối kế toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

04. Hàng tồn kho được tính theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

GIÁ GỐC HÀNG TỒN KHO

05. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua

06. Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

Chi phí chế biến

07. Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng,... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

08. Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

09. Trường hợp một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng một khoảng thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

Chi phí liên quan trực tiếp khác

10. Chi phí liên quan trực tiếp khác tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến hàng tồn kho. Ví dụ, trong giá gốc thành phẩm có thể bao gồm chi phí thiết kế sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể.

Chi phí không tính vào giá gốc hàng tồn kho

11. Chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho, gồm:

- (a) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;
- (b) Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định ở đoạn 06;
- (c) Chi phí bán hàng;
- (d) Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí cung cấp dịch vụ

12. Chi phí cung cấp dịch vụ bao gồm chi phí nhân viên và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, như chi phí giám sát và các chi phí chung có liên quan.

Chi phí nhân viên, chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp không được tính vào chi phí cung cấp dịch vụ.

PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

13. Việc tính giá trị hàng tồn kho được áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- (a) Phương pháp tính theo giá đích danh;
- (b) Phương pháp bình quân gia quyền;
- (c) Phương pháp nhập trước, xuất trước;
- (d) Phương pháp nhập sau, xuất trước.

14. Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng đối với doanh nghiệp có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

15. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho tương tự đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo thời kỳ hoặc vào mỗi khi nhập một lô hàng về, phụ thuộc vào tình hình của doanh nghiệp.

16. Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua trước hoặc sản xuất trước thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại

cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

17. Phương pháp nhập sau, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua sau hoặc sản xuất sau thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trước đó. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập sau hoặc gần sau cùng, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

GIÁ TRỊ THUẦN CÓ THỂ THỰC HIỆN ĐƯỢC VÀ LẬP DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO

18. Giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ khi hàng tồn kho bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm, hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí để bán hàng tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được là phù hợp với nguyên tắc tài sản không được phản ánh lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán hay sử dụng chúng.

19. Cuối kỳ kế toán năm, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện trên cơ sở từng mặt hàng tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.

20. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho phải dựa trên bằng chứng tin cậy thu thập được tại thời điểm ước tính. Việc ước tính này phải tính đến sự biến động của giá cả hoặc chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện diễn ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện hiện có ở thời điểm ước tính.

21. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải tính đến mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Ví dụ, giá trị thuần có thể thực hiện được của lượng hàng tồn kho dự trữ để đảm bảo cho các hợp đồng bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ không thể hủy bỏ phải dựa vào giá trị trong hợp đồng. Nếu số hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng thì giá trị thuần có thể thực hiện được của số chênh lệch giữa hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính.

22. Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

23. Cuối kỳ kế toán năm tiếp theo phải thực hiện đánh giá mới về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối năm đó. Trường hợp cuối kỳ kế toán năm nay, nếu khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập thấp hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập (Theo quy định ở đoạn 24) để đảm bảo cho giá trị của hàng tồn kho phản ánh trên báo cáo tài chính là theo giá gốc (nếu giá gốc nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được) hoặc theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá gốc lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được).

GHI NHẬN CHI PHÍ

24. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận. Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối niên độ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối niên độ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

25. Ghi nhận giá trị hàng tồn kho đã bán vào chi phí trong kỳ phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.

26. Trường hợp một số loại hàng tồn kho được sử dụng để sản xuất ra tài sản cố định hoặc sử dụng như nhà xưởng, máy móc, thiết bị tự sản xuất thì giá gốc hàng tồn kho này được hạch toán vào giá trị tài sản cố định.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

27. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

(b) Giá gốc của tổng số hàng tồn kho và giá gốc của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với doanh nghiệp;

(c) Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(d) Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(e) Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(f) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (Giá gốc trừ (-) dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ phải trả.

28. Trường hợp doanh nghiệp tính giá trị hàng tồn kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước thì báo cáo tài chính phải phản ánh số chênh lệch giữa giá trị hàng tồn kho trình bày trong bảng cân đối kế toán với:

(a) Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp bình quân gia quyền (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền); hoặc

(b) Giá trị hiện hành của hàng tồn kho cuối kỳ tại ngày lập bảng cân đối kế toán (nếu giá trị hiện hành của hàng tồn kho tại ngày lập bảng cân đối kế toán nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc với giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị hiện hành tại ngày lập bảng cân đối kế toán).

29. Trình bày chi phí về hàng tồn kho trên báo cáo kết quả sản xuất, kinh doanh được phân loại chi phí theo chức năng.

Phân loại chi phí theo chức năng là hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục "Giá vốn hàng bán" trong báo cáo kết quả kinh doanh, gồm giá gốc của hàng tồn kho đã bán, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

HỆ THỐNG

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 03 TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình, gồm: Tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình, thời điểm ghi nhận, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, khấu hao, thanh lý TSCĐ hữu hình và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán TSCĐ hữu hình, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán khác cho TSCĐ hữu hình.

03. Trường hợp chuẩn mực kế toán khác quy định phương pháp xác định và ghi nhận giá trị ban đầu của TSCĐ hữu hình khác với phương pháp quy định trong chuẩn mực này thì các nội dung khác của kế toán TSCĐ hữu hình vẫn thực hiện theo các quy định của chuẩn mực này.

04. Doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực này ngay cả khi có ảnh hưởng do thay đổi giá cả, trừ khi có quy định liên quan đến việc đánh giá lại TSCĐ hữu hình theo quyết định của Nhà nước.

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

Tài sản cố định hữu hình: Là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

Nguyên giá: Là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ hữu hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Khấu hao: Là sự phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

Giá trị phải khấu hao: Là nguyên giá của TSCĐ hữu hình ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó.

Thời gian sử dụng hữu ích: Là thời gian mà TSCĐ hữu hình phát huy được tác dụng cho sản xuất, kinh doanh, được tính bằng:

(a) Thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ hữu hình, hoặc:

(b) Số lượng sản phẩm, hoặc các đơn vị tính tương tự mà doanh nghiệp dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản.

Giá trị thanh lý: Là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, sau khi trừ (-) chi phí thanh lý ước tính.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Giá trị còn lại: Là nguyên giá của TSCĐ hữu hình sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản đó.

Giá trị có thể thu hồi: Là giá trị ước tính thu được trong tương lai từ việc sử dụng tài sản, bao gồm cả giá trị thanh lý của chúng.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC GHI NHẬN TSCĐ HỮU HÌNH

06. Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình:

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:

(a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;

(b) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;

(c) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;

(d) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

07. Kế toán TSCĐ hữu hình được phân loại theo nhóm tài sản có cùng tính chất và mục đích sử dụng trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, gồm:

(a) Nhà cửa, vật kiến trúc;

(b) Máy móc, thiết bị;

- (c) Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn;
- (d) Thiết bị, dụng cụ quản lý;
- (e) Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm;
- (f) TSCĐ hữu hình khác.

08. TSCĐ hữu hình thường là bộ phận chủ yếu trong tổng số tài sản và đóng vai trò quan trọng trong việc thể hiện tình hình tài chính của doanh nghiệp, vì vậy, việc xác định một tài sản có được ghi nhận là TSCĐ hữu hình hay là một khoản chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

09. Khi xác định tiêu chuẩn thứ nhất (quy định tại mục a đoạn 06) của mỗi TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải xác định mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, dựa trên các bằng chứng hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu và phải chịu mọi rủi ro liên quan.

Những tài sản sử dụng cho mục đích đảm bảo an toàn sản xuất, kinh doanh hoặc bảo vệ môi trường mặc dù không trực tiếp đem lại lợi ích kinh tế như các TSCĐ khác nhưng chúng lại cần thiết cho doanh nghiệp trong việc đạt được các lợi ích kinh tế nhiều hơn từ các tài sản khác. Tuy nhiên, các tài sản này chỉ được ghi nhận là TSCĐ hữu hình nếu nguyên giá của chúng và các tài sản có liên quan không vượt quá tổng giá trị có thể thu hồi từ các tài sản đó và các tài sản khác có liên quan. Ví dụ, một nhà máy hóa chất có thể phải lắp đặt các thiết bị và thực hiện quy trình chứa và bảo quản hóa chất mới để tuân thủ yêu cầu về bảo vệ môi trường đối với việc sản xuất và lưu trữ hóa chất độc. Các tài sản lắp đặt liên quan đi kèm chỉ được hạch toán là TSCĐ hữu hình nếu không có chúng doanh nghiệp sẽ không thể hoạt động và bán sản phẩm hóa chất của mình.

10. Tiêu chuẩn thứ hai (quy định tại mục b đoạn 06) cho việc ghi nhận TSCĐ hữu hình thường đã được thỏa mãn vì nguyên giá tài sản được xác định thông qua mua sắm, trao đổi, hoặc tự xây dựng.

11. Khi xác định các bộ phận cấu thành TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình cho từng trường hợp cụ thể. Doanh nghiệp có thể hợp nhất các bộ phận riêng biệt không chủ yếu, như khuôn đúc, công cụ, khuôn dập và áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình vào tổng giá trị đó. Các phụ tùng và thiết bị phụ trợ thường được coi là tài sản lưu động và được hạch toán vào chi phí khi sử dụng. Các phụ tùng chủ yếu và các thiết bị bảo trì được xác định là TSCĐ hữu hình khi doanh nghiệp ước tính thời gian sử dụng chúng nhiều hơn một năm. Nếu phụ tùng và thiết bị bảo trì chỉ được dùng gắn liền với TSCĐ hữu hình và việc sử dụng chúng là không thường xuyên thì chúng được hạch toán là TSCĐ hữu hình riêng biệt và được khấu hao trong thời gian ít hơn thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình liên quan.

12. Trong từng trường hợp cụ thể, có thể phân bổ tổng chi phí của tài sản cho các bộ phận cấu thành của nó và hạch toán riêng biệt cho mỗi bộ phận cấu thành. Trường hợp này được áp dụng khi từng bộ phận cấu thành tài sản có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau, hoặc góp phần tạo ra lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp theo những tiêu chuẩn quy định khác nhau nên được sử dụng các tỷ lệ và các phương

pháp khấu hao khác nhau. Ví dụ, một thân máy bay và động cơ của nó cần được hạch toán thành hai TSCĐ hữu hình riêng biệt, có tỷ lệ khấu hao khác nhau, nếu chúng có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau.

XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ BAN ĐẦU

13. TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

XÁC ĐỊNH NGUYÊN GIÁ TSCĐ HỮU HÌNH TRONG TỪNG TRƯỜNG HỢP

TSCĐ hữu hình mua sắm

14. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: Chi phí chuẩn bị mặt bằng; Chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu; Chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử); Chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Đối với TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng theo phương thức giao thầu, nguyên giá là giá quyết toán công trình đầu tư xây dựng, các chi phí liên quan trực tiếp khác và lệ phí trước bạ (nếu có).

15. Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng đất phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.

16. Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá TSCĐ đó được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay".

17. Các khoản chi phí phát sinh, như: Chi phí quản lý hành chính, chi phí sản xuất chung, chi phí chạy thử và các chi phí khác... nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình. Các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế

18. Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng, hoặc tự chế cộng (+) chi phí lắp đặt, chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm do mình sản xuất ra để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp trên, mọi khoản lãi nội bộ không được tính vào nguyên giá của các tài sản đó. Các chi phí không hợp lý, như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

TSCĐ hữu hình thuê tài chính

19. Trường hợp đi thuê TSCĐ hữu hình theo hình thức thuê tài chính, nguyên giá TSCĐ được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán "Thuê tài sản".

TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi

20. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

21. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi. Ví dụ: Việc trao đổi các TSCĐ hữu hình tương tự như trao đổi máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải, các cơ sở dịch vụ hoặc TSCĐ hữu hình khác.

TSCĐ hữu hình tăng từ các nguồn khác

22. Nguyên giá TSCĐ hữu hình được tài trợ, được biếu tặng, được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý ban đầu. Trường hợp không ghi nhận theo giá trị hợp lý ban đầu thì doanh nghiệp ghi nhận theo giá trị danh nghĩa cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

CHI PHÍ PHÁT SINH SAU GHI NHẬN BAN ĐẦU

23. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

24. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu chúng thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của tài sản đó, như:

- (a) Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;
- (b) Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
- (c) Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

25. Chi phí về sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình nhằm mục đích khôi phục hoặc duy trì khả năng đem lại lợi ích kinh tế của tài sản theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

26. Việc hạch toán các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình phải căn cứ vào từng trường hợp cụ thể và khả năng thu hồi các chi phí phát sinh sau. Khi giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã bao gồm các khoản giảm về lợi ích kinh tế thì các chi phí phát sinh sau để khôi phục các lợi ích kinh tế từ tài sản đó sẽ được

tính vào nguyên giá TSCĐ nếu giá trị còn lại của TSCĐ không vượt quá giá trị có thể thu hồi từ tài sản đó. Trường hợp trong giá mua TSCĐ hữu hình đã bao gồm nghĩa vụ của doanh nghiệp phải bổ thêm các khoản chi phí để đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì việc vốn hóa các chi phí phát sinh sau cũng phải căn cứ vào khả năng thu hồi chi phí. Ví dụ khi mua một ngôi nhà đòi hỏi doanh nghiệp phải sửa chữa trước khi sử dụng thì chi phí sửa chữa ngôi nhà được tính vào nguyên giá của tài sản nếu giá trị đó có thể thu hồi được từ việc sử dụng ngôi nhà trong tương lai.

27. Trường hợp một số bộ phận của TSCĐ hữu hình đòi hỏi phải được thay thế thường xuyên, được hạch toán là các TSCĐ độc lập nếu các bộ phận đó thỏa mãn đủ bốn (4) tiêu chuẩn quy định cho TSCĐ hữu hình. Ví dụ máy điều hòa nhiệt độ trong một ngôi nhà có thể phải thay thế nhiều lần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của ngôi nhà đó thì các khoản chi phí phát sinh trong việc thay thế hay khôi phục máy điều hòa được hạch toán thành một tài sản độc lập và giá trị máy điều hòa khi được thay thế sẽ được ghi giảm.

XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ SAU GHI NHẬN BAN ĐẦU

28. Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Trường hợp TSCĐ hữu hình được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và kế toán theo quy định của Nhà nước.

KHẤU HAO

29. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác, như: Khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho các hoạt động trong giai đoạn triển khai là một bộ phận chi phí cấu thành nguyên giá TSCĐ vô hình (theo quy định của chuẩn mực TSCĐ vô hình), hoặc chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho quá trình tự xây dựng hoặc tự chế các tài sản khác.

30. Lợi ích kinh tế do TSCĐ hữu hình đem lại được doanh nghiệp khai thác dần bằng cách sử dụng các tài sản đó. Tuy nhiên, các nhân tố khác, như: Sự lạc hậu về kỹ thuật, sự hao mòn của tài sản do chúng không được sử dụng thường dẫn đến sự suy giảm lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp ước tính các tài sản đó sẽ đem lại. Do đó, khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải xem xét các yếu tố sau:

(a) Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó. Mức độ sử dụng được đánh giá thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính;

(b) Mức độ hao mòn phụ thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản, như: Số ca làm việc, việc sửa chữa và bảo dưỡng của doanh nghiệp đối với tài sản, cũng như việc bảo quản chúng trong những thời kỳ không hoạt động;

(c) Hao mòn vô hình phát sinh do việc thay đổi hay cải tiến dây truyền công nghệ hay do sự thay đổi nhu cầu của thị trường về sản phẩm hoặc dịch vụ do tài sản đó sản xuất ra;

(d) Giới hạn có tính pháp lý trong việc sử dụng tài sản, như ngày hết hạn hợp đồng của tài sản thuê tài chính.

31. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình do doanh nghiệp xác định chủ yếu dựa trên mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Tuy nhiên, do chính sách quản lý tài sản của doanh nghiệp mà thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản có thể ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích thực tế của nó. Vì vậy, việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một TSCĐ hữu hình còn phải dựa trên kinh nghiệm của doanh nghiệp đối với các tài sản cùng loại.

32. Ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, gồm:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng;
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần; và
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản có thể tạo ra. Phương pháp khấu hao do doanh nghiệp xác định để áp dụng cho từng TSCĐ hữu hình phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó.

Doanh nghiệp không được tiếp tục tính khấu hao đối với những TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh.

XEM XÉT LẠI THỜI GIAN SỬ DỤNG HỮU ÍCH

33. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao.

34. Trong quá trình sử dụng TSCĐ, khi đã xác định chắc chắn là thời gian sử dụng hữu ích không còn phù hợp thì phải điều chỉnh thời gian sử dụng hữu ích và tỷ lệ khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và được thuyết minh trong báo cáo tài chính. Ví dụ: Thời gian sử dụng hữu ích có thể được kéo dài thêm do việc cải thiện trạng thái của tài sản vượt trên trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của nó, hoặc các thay đổi về kỹ thuật hay thay đổi nhu cầu về sản phẩm do một máy móc sản xuất ra có thể làm giảm thời gian sử dụng hữu ích của nó.

35. Chế độ sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình có thể kéo dài thời gian sử dụng hữu ích thực tế hoặc làm tăng giá trị thanh lý ước tính của tài sản nhưng doanh nghiệp không được thay đổi mức khấu hao của tài sản.

XEM XÉT LẠI PHƯƠNG PHÁP KHẤU HAO

36. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo.

NHƯỢNG BÁN VÀ THANH LÝ TSCĐ HỮU HÌNH

37. TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán.

38. Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

39. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐ hữu hình về những thông tin sau:

- (a) Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình;
- (b) Phương pháp khấu hao; Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao;
- (c) Nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ;
- (d) Bản Thuyết minh báo cáo tài chính (Phần TSCĐ hữu hình) phải trình bày các thông tin:

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ;
- Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ;
- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay;
- Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang;
- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai.
- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng;
- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;
- Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đang chờ thanh lý;
- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

40. Việc xác định phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình là vấn đề hoàn toàn mang tính chất xét đoán. Vì vậy, việc trình bày các phương pháp khấu hao áp dụng và thời gian sử dụng hữu ích ước tính của TSCĐ hữu hình cho phép người sử dụng báo cáo tài chính xem xét mức độ đúng đắn của các chính sách do ban lãnh đạo doanh nghiệp đề ra và có cơ sở để so sánh với các doanh nghiệp khác.

41. Doanh nghiệp phải trình bày bản chất và ảnh hưởng của sự thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu tới kỳ kế toán hiện hành hoặc các kỳ tiếp theo. Các thông tin phải được trình bày khi có sự thay đổi trong các ước tính kế toán liên quan tới giá trị TSCĐ hữu hình đã thanh lý hoặc đang chờ thanh lý, thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao.

HỆ THỐNG

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 04 TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán tài sản cố định (TSCĐ) vô hình, gồm: Tiêu chuẩn TSCĐ vô hình, thời điểm ghi nhận, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, khấu hao, thanh lý TSCĐ vô hình và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán TSCĐ vô hình, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán khác cho TSCĐ vô hình.

03. Một số TSCĐ vô hình có thể chứa đựng trong hoặc trên thực thể vật chất. Ví dụ như đĩa compact (trong trường hợp phần mềm máy tính được ghi trong đĩa compact), văn bản pháp lý (trong trường hợp giấy phép hoặc bằng sáng chế). Để quyết định một tài sản bao gồm cả yếu tố vô hình và hữu hình được hạch toán theo quy định của chuẩn mực TSCĐ hữu hình hay chuẩn mực TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải căn cứ vào việc xác định yếu tố nào là quan trọng. Ví dụ phần mềm của máy vi tính nếu là một bộ phận không thể tách rời với phần cứng của máy đó để máy có thể hoạt động được, thì phần mềm này là một bộ phận của máy và nó được coi là một bộ phận của TSCĐ hữu hình. Trường hợp phần mềm là bộ phận có thể tách rời với phần cứng có liên quan thì phần mềm đó là một TSCĐ vô hình.

04. Chuẩn mực này quy định về các chi phí liên quan đến hoạt động quảng cáo, đào tạo nhân viên, thành lập doanh nghiệp, nghiên cứu và triển khai. Các hoạt động nghiên cứu và triển khai hướng tới việc phát triển tri thức, có thể tạo thành một tài sản thuộc dạng vật chất (ví dụ vật mẫu), nhưng yếu tố vật chất chỉ có vai trò thứ yếu so với thành phần vô hình là tri thức ẩn chứa trong tài sản đó.

05. TSCĐ vô hình thuê tài chính sau khi được ghi nhận ban đầu, bên thuê phải kế toán TSCĐ vô hình trong hợp đồng thuê tài chính theo chuẩn mực này. Các quyền trong hợp đồng cấp phép đối với phim ảnh, chương trình thu băng video, tác phẩm kịch, bản thảo, bằng sáng chế và bản quyền thuộc phạm vi của chuẩn mực này.

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

Tài sản: Là một nguồn lực:

(a) Doanh nghiệp kiểm soát được; và

(b) Dự tính đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp.

Tài sản cố định vô hình: Là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

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.

Triển khai: Là hoạt động ứng dụng những kết quả nghiên cứu hoặc tri thức khoa học vào một kế hoạch hoặc thiết kế để sản xuất sản phẩm mới hoặc được cải tiến một cách cơ bản trước khi bắt đầu sản xuất hoặc sử dụng mang tính thương mại các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, các quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới.

Nguyên giá: Là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự tính.

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

Giá trị phải khấu hao: Là nguyên giá của TSCĐ vô hình ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó.

Thời gian sử dụng hữu ích: Là thời gian mà TSCĐ vô hình phát huy được tác dụng cho sản xuất, kinh doanh, được tính bằng:

- (a) Thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ vô hình; hoặc
- (b) Số lượng sản phẩm, hoặc các đơn vị tính tương tự mà doanh nghiệp dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản.

Giá trị thanh lý: Là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, sau khi trừ (-) chi phí thanh lý ước tính.

Giá trị còn lại: Là nguyên giá của TSCĐ vô hình sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản đó.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Thị trường hoạt động: Là thị trường thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:

- (a) Các sản phẩm được bán trên thị trường có tính tương đồng;
- (b) Người mua và người bán có thể tìm thấy nhau vào bất kỳ lúc nào;
- (c) Giá cả được công khai.

TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH

07. Các doanh nghiệp thường đầu tư để có các nguồn lực vô hình, như: Quyền sử dụng đất có thời hạn, phần mềm máy vi tính, bằng sáng chế, bản quyền, giấy phép khai thác thủy sản, hạn ngạch xuất khẩu, hạn ngạch nhập khẩu, giấy phép nhượng quyền, quan hệ kinh doanh với khách hàng hoặc nhà cung cấp, sự trung thành của khách hàng, thị phần và quyền tiếp thị...

08. Để xác định nguồn lực vô hình quy định trong đoạn số 07 thỏa mãn định nghĩa TSCĐ vô hình cần phải xem xét các yếu tố: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Nếu một nguồn lực vô hình không thỏa mãn định nghĩa TSCĐ vô hình thì chi phí phát sinh để tạo ra nguồn lực vô hình đó phải ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước. Riêng nguồn lực vô hình doanh nghiệp có được thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại được ghi nhận là lợi thế thương mại vào ngày phát sinh nghiệp vụ mua (Theo quy định tại Đoạn 46).

Tính có thể xác định được

09. TSCĐ vô hình phải là tài sản có thể xác định được để có thể phân biệt một cách rõ ràng tài sản đó với lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại phát sinh từ việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại được thể hiện bằng một khoản thanh toán do bên đi mua tài sản thực hiện để có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

10. Một TSCĐ vô hình có thể xác định riêng biệt khi doanh nghiệp có thể đem TSCĐ vô hình đó cho thuê, bán, trao đổi hoặc thu được lợi ích kinh tế cụ thể từ tài sản đó trong tương lai. Những tài sản chỉ tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai khi kết hợp với các tài sản khác nhưng vẫn được coi là tài sản có thể xác định riêng biệt nếu doanh nghiệp xác định được chắc chắn lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó đem lại.

Khả năng kiểm soát

11. Doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một tài sản nếu doanh nghiệp có quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai mà tài sản đó đem lại, đồng thời cũng có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với lợi ích đó. Khả năng kiểm soát của doanh nghiệp đối với lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình, thông thường có nguồn gốc từ quyền pháp lý.

12. Tri thức về thị trường và hiểu biết chuyên môn có thể mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai. Doanh nghiệp có thể kiểm soát lợi ích đó khi có ràng buộc bằng quyền pháp lý, ví dụ: Bản quyền, giấy phép khai thác thủy sản.

13. Doanh nghiệp có đội ngũ nhân viên lành nghề và thông qua việc đào tạo, doanh nghiệp có thể xác định được sự nâng cao kiến thức của nhân viên sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai, nhưng doanh nghiệp không đủ khả năng kiểm soát lợi ích kinh tế đó, vì vậy không được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Tài năng lãnh đạo và kỹ thuật chuyên môn cũng không được ghi nhận là TSCĐ vô hình trừ khi tài sản này được bảo đảm bằng các quyền pháp lý để sử dụng nó và để thu được lợi ích kinh tế trong tương lai đồng thời thỏa mãn các quy định về định nghĩa TSCĐ vô hình và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

14. Doanh nghiệp có danh sách khách hàng hoặc thị phần nhưng do không có quyền pháp lý hoặc biện pháp khác để bảo vệ hoặc kiểm soát các lợi ích kinh tế từ các mối quan hệ với khách hàng và sự trung thành của họ, vì vậy không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

Lợi ích kinh tế trong tương lai

15. Lợi ích kinh tế trong tương lai mà TSCĐ vô hình đem lại cho doanh nghiệp có thể bao gồm: Tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, hoặc lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng TSCĐ vô hình.

NỘI DUNG CỦA CHUẨN MỰC GHI NHẬN VÀ XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ BAN ĐẦU

16. Một tài sản vô hình được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời:

- Định nghĩa về TSCĐ vô hình; và
- Bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:
 - + Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó mang lại;
 - + Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
 - + Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;
 - + Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

17. Doanh nghiệp phải xác định được mức độ chắc chắn khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai bằng việc sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở về các điều kiện kinh tế tồn tại trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

18. TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

XÁC ĐỊNH NGUYÊN GIÁ TSCĐ VÔ HÌNH TRONG TỪNG TRƯỜNG HỢP MUA TSCĐ VÔ HÌNH RIÊNG BIỆT

19. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt, bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

20. Trường hợp quyền sử dụng đất được mua cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì giá trị quyền sử dụng đất phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.

21. Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của TSCĐ vô hình được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay".

22. Nếu TSCĐ vô hình hình thành từ việc trao đổi thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của đơn vị, nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn.

MUA TSCĐ VÔ HÌNH TỪ VIỆC SÁP NHẬP DOANH NGHIỆP

23. Nguyên giá TSCĐ vô hình hình thành trong quá trình sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại là giá trị hợp lý của tài sản đó vào ngày mua (ngày sáp nhập doanh nghiệp).

24. Doanh nghiệp phải xác định nguyên giá TSCĐ vô hình một cách đáng tin cậy để ghi nhận tài sản đó một cách riêng biệt.

Giá trị hợp lý có thể là:

- Giá niêm yết tại thị trường hoạt động;
- Giá của nghiệp vụ mua bán TSCĐ vô hình tương tự.

25. Nếu không có thị trường hoạt động cho tài sản thì nguyên giá của TSCĐ vô hình được xác định bằng khoản tiền mà doanh nghiệp lẽ ra phải trả vào ngày mua tài sản trong điều kiện nghiệp vụ đó được thực hiện trên cơ sở khách quan dựa trên các thông tin tin cậy hiện có. Trường hợp này doanh nghiệp cần cân nhắc kết quả của các nghiệp vụ đó trong mối quan hệ tương quan với các tài sản tương tự.

26. Khi sáp nhập doanh nghiệp, TSCĐ vô hình được ghi nhận như sau:

(a) Bên mua tài sản ghi nhận là TSCĐ vô hình nếu tài sản đó đáp ứng được định nghĩa về TSCĐ vô hình và tiêu chuẩn ghi nhận quy định trong đoạn 16, 17, kể cả

trường hợp TSCĐ vô hình đó không được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bán tài sản;

(b) Nếu TSCĐ vô hình được mua thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại, nhưng không thể xác định được nguyên giá một cách đáng tin cậy thì tài sản đó không được ghi nhận là một TSCĐ vô hình riêng biệt, mà được hạch toán vào lợi thế thương mại (Theo quy định tại Đoạn 46).

27. Khi không có thị trường hoạt động cho TSCĐ vô hình được mua thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại, thì nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị mà tại đó nó không tạo ra lợi thế thương mại có giá trị âm phát sinh vào ngày sáp nhập doanh nghiệp.

TSCĐ VÔ HÌNH LÀ QUYỀN SỬ DỤNG ĐẤT CÓ THỜI HẠN

28. Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn khi được giao đất hoặc số tiền trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp từ người khác, hoặc giá trị quyền sử dụng đất nhận góp vốn liên doanh.

29. Trường hợp quyền sử dụng đất được chuyển nhượng cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì giá trị của nhà cửa, vật kiến trúc phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ hữu hình.

TSCĐ VÔ HÌNH ĐƯỢC NHÀ NƯỚC CẤP HOẶC ĐƯỢC TẶNG, BIỂU

30. Nguyên giá TSCĐ vô hình được nhà nước cấp hoặc được tặng, biểu, được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

TSCĐ VÔ HÌNH MUA DƯỚI HÌNH THỨC TRAO ĐỔI

31. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình nhận về hoặc bằng với giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

32. Nguyên giá TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ vô hình nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem trao đổi.

LỢI THẾ THƯƠNG MẠI ĐƯỢC TẠO RA TỪ NỘI BỘ DOANH NGHIỆP

33. Lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là tài sản.

34. Chi phí phát sinh để tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng không hình thành TSCĐ vô hình vì không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận trong chuẩn mực này, mà tạo nên lợi thế thương mại từ nội bộ doanh nghiệp. Lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là tài sản vì nó không phải là nguồn lực có thể xác định, không đánh giá được một cách đáng tin cậy và doanh nghiệp không kiểm soát được.

35. Khoản chênh lệch giữa giá trị thị trường của doanh nghiệp với giá trị tài sản thuần của doanh nghiệp ghi trên báo cáo tài chính được xác định tại một thời điểm không được ghi nhận là TSCĐ vô hình do doanh nghiệp kiểm soát.

TSCĐ VÔ HÌNH ĐƯỢC TẠO RA TỪ NỘI BỘ DOANH NGHIỆP

36. Để đánh giá một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp được ghi nhận vào ngày phát sinh nghiệp vụ đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải phân chia quá trình hình thành tài sản theo:

- (a) Giai đoạn nghiên cứu; và
- (b) Giai đoạn triển khai.

37. Nếu doanh nghiệp không thể phân biệt giai đoạn nghiên cứu với giai đoạn triển khai của một dự án nội bộ để tạo ra TSCĐ vô hình, doanh nghiệp phải hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến dự án đó.

Giai đoạn nghiên cứu

38. Toàn bộ chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

39. Ví dụ về các hoạt động trong giai đoạn nghiên cứu:

- (a) Các hoạt động nghiên cứu, phát triển tri thức mới và hoạt động tìm kiếm, đánh giá và lựa chọn các phương án cuối cùng;
- (b) Việc ứng dụng các kết quả nghiên cứu, hoặc các tri thức khác;
- (c) Việc tìm kiếm các phương pháp thay thế đối với các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, dịch vụ;
- (d) Công thức, thiết kế, đánh giá và lựa chọn cuối cùng các phương pháp thay thế đối với các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống, dịch vụ mới hoặc cải tiến hơn.

Giai đoạn triển khai

40. Tài sản vô hình tạo ra trong giai đoạn triển khai được ghi nhận là TSCĐ vô hình nếu thỏa mãn được bảy (7) điều kiện sau:

- (a) Tính khả thi về mặt kỹ thuật đảm bảo cho việc hoàn thành và đưa tài sản vô hình vào sử dụng theo dự tính hoặc để bán;
- (b) Doanh nghiệp dự định hoàn thành tài sản vô hình để sử dụng hoặc để bán;
- (c) Doanh nghiệp có khả năng sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó;
- (d) Tài sản vô hình đó phải tạo ra được lợi ích kinh tế trong tương lai;
- (e) Có đầy đủ các nguồn lực về kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác để hoàn tất các giai đoạn triển khai, bán hoặc sử dụng tài sản vô hình đó;
- (g) Có khả năng xác định một cách chắc chắn toàn bộ chi phí trong giai đoạn triển khai để tạo ra tài sản vô hình đó;

(f) Ước tính có đủ tiêu chuẩn về thời gian sử dụng và giá trị theo quy định cho TSCĐ vô hình.

41. Ví dụ về các hoạt động triển khai:

(a) Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm các vật mẫu hoặc kiểu mẫu trước khi đưa vào sản xuất hoặc sử dụng;

(b) Thiết kế các dụng cụ, khuôn mẫu, khuôn dẫn và khuôn dập liên quan đến công nghệ mới;

(c) Thiết kế, xây dựng và vận hành xưởng thử nghiệm không có tính khả thi về mặt kinh tế cho hoạt động sản xuất mang tính thương mại;

(d) Thiết kế, xây dựng và sản xuất thử nghiệm một phương pháp thay thế các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống và dịch vụ mới hoặc được cải tiến.

42. Các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp

43. TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp được đánh giá ban đầu theo nguyên giá là toàn bộ chi phí phát sinh từ thời điểm mà tài sản vô hình đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình quy định trong các đoạn 16, 17 và 40 đến khi TSCĐ vô hình được đưa vào sử dụng. Các chi phí phát sinh trước thời điểm này phải tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

44. Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí liên quan trực tiếp hoặc được phân bổ theo tiêu thức hợp lý và nhất quán từ các khâu thiết kế, xây dựng, sản xuất thử nghiệm đến chuẩn bị đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự tính.

Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp bao gồm:

(a) Chi phí nguyên liệu, vật liệu hoặc dịch vụ đã sử dụng trong việc tạo ra TSCĐ vô hình;

(b) Tiền lương, tiền công và các chi phí khác liên quan đến việc thuê nhân viên trực tiếp tham gia vào việc tạo ra tài sản đó;

(c) Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc tạo ra tài sản, như chi phí đăng ký quyền pháp lý, khấu hao bằng sáng chế phát minh và giấy phép được sử dụng để tạo ra tài sản đó;

(d) Chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiêu thức hợp lý và nhất quán vào tài sản (Ví dụ: phân bổ khấu hao nhà xưởng, máy móc thiết bị, phí bảo hiểm, tiền thuê nhà xưởng, thiết bị).

45. Các chi phí sau đây không được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp:

(a) Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí sản xuất chung không liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng;

(b) Các chi phí không hợp lý như: nguyên liệu, vật liệu lãng phí, chi phí lao động, các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường;

(c) Chi phí đào tạo nhân viên để vận hành tài sản.

GHI NHẬN CHI PHÍ

46. Chi phí liên quan đến tài sản vô hình phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước, trừ trường hợp:

(a) Chi phí hình thành một phần nguyên giá TSCĐ vô hình và thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình (Quy định từ đoạn 16 đến đoạn 44).

(b) Tài sản vô hình hình thành trong quá trình sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại nhưng không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình thì những chi phí đó (nằm trong chi phí mua tài sản) hình thành một bộ phận của lợi thế thương mại (kể cả trường hợp lợi thế thương mại có giá trị âm) vào ngày quyết định sáp nhập doanh nghiệp.

47. Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp nhưng không được ghi nhận là TSCĐ vô hình thì được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ các chi phí được quy định trong đoạn 48.

48. Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên và chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

49. Chi phí liên quan đến tài sản vô hình đã được doanh nghiệp ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ trước đó thì không được tái ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình.

CHI PHÍ PHÁT SINH SAU GHI NHẬN BAN ĐẦU

50. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình:

(a) Chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu;

(b) Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

51. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi các chi phí này gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể và làm tăng lợi ích kinh tế từ các tài sản này.

52. Chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu liên quan đến nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự về bản chất (kể cả trường hợp mua từ bên ngoài hoặc tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp) luôn được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ SAU GHI NHẬN BAN ĐẦU

53. Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

KHẤU HAO THỜI GIAN TÍNH KHẤU HAO

54. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó. Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Việc trích khấu hao được bắt đầu từ khi đưa TSCĐ vô hình vào sử dụng.

55. Khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình làm căn cứ tính khấu hao cần phải xem xét các yếu tố sau:

- (a) Khả năng sử dụng dự tính của tài sản;
- (b) Vòng đời của sản phẩm và các thông tin chung về các ước tính liên quan đến thời gian sử dụng hữu ích của các loại tài sản giống nhau được sử dụng trong điều kiện tương tự;
- (c) Sự lạc hậu về kỹ thuật, công nghệ;
- (d) Tính ổn định của ngành sử dụng tài sản đó và sự thay đổi về nhu cầu thị trường đối với các sản phẩm hoặc việc cung cấp dịch vụ mà tài sản đó đem lại;
- (e) Hoạt động dự tính của các đối thủ cạnh tranh hiện tại hoặc tiềm tàng;
- (f) Mức chi phí cần thiết để duy trì, bảo dưỡng;
- (g) Thời gian kiểm soát tài sản, những hạn chế về mặt pháp lý và những hạn chế khác về quá trình sử dụng tài sản;
- (h) Sự phụ thuộc thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình với các tài sản khác trong doanh nghiệp.

56. Phần mềm máy vi tính và các TSCĐ vô hình khác có thể nhanh chóng bị lạc hậu về kỹ thuật thì thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này thường là ngắn hơn.

57. Trong một số trường hợp, thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình có thể vượt quá 20 năm khi có những bằng chứng tin cậy, nhưng phải xác định được cụ thể. Trong trường hợp này, doanh nghiệp phải:

- (a) Khấu hao TSCĐ vô hình theo thời gian sử dụng hữu ích ước tính chính xác nhất; và
- (b) Trình bày các lý do ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản trên báo cáo tài chính.

58. Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn.

59. Các nhân tố kinh tế và pháp lý ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình, gồm: (1) Các nhân tố kinh tế quyết định khoảng thời gian thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; (2) Các nhân tố pháp lý giới hạn khoảng thời gian

doanh nghiệp kiểm soát được lợi ích kinh tế này. Thời gian sử dụng hữu ích là thời gian ngắn hơn trong số các khoảng thời gian trên.

PHƯƠNG PHÁP KHẤU HAO

60. Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được sử dụng phải phản ánh cách thức thu hồi lợi ích kinh tế từ tài sản đó của doanh nghiệp. Phương pháp khấu hao được sử dụng cho từng TSCĐ vô hình được áp dụng thống nhất qua nhiều thời kỳ và có thể được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của doanh nghiệp. Chi phí khấu hao cho từng thời kỳ phải được ghi nhận là chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh, trừ khi chi phí đó được tính vào giá trị của tài sản khác.

61. Có ba (3) phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình, gồm:

Phương pháp khấu hao đường thẳng;

Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần;

Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

- Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình.
- Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản có thể tạo ra.

GIÁ TRỊ THANH LÝ

62. TSCĐ vô hình có giá trị thanh lý khi:

(a) Có bên thứ ba thỏa thuận mua lại tài sản đó vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản; hoặc

(b) Có thị trường hoạt động vào cuối thời gian sử dụng hữu ích của tài sản và giá trị thanh lý có thể được xác định thông qua giá thị trường.

Khi không có một trong hai điều kiện nói trên thì giá trị thanh lý của TSCĐ vô hình được xác định bằng không (0).

63. Giá trị phải khấu hao được xác định bằng nguyên giá trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản.

64. Giá trị thanh lý được ước tính khi TSCĐ vô hình được hình thành đưa vào sử dụng bằng cách dựa trên giá bán phổ biến ở cuối thời gian sử dụng hữu ích ước tính của một tài sản tương tự và đã hoạt động trong các điều kiện tương tự. Giá trị thanh lý ước tính không tăng lên khi có thay đổi về giá cả hoặc giá trị.

XEM XÉT LẠI THỜI GIAN KHẤU HAO VÀ PHƯƠNG PHÁP KHẤU HAO

65. Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình được thay đổi khi có thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp.

Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

66. Trong suốt thời gian sử dụng TSCĐ vô hình, khi xét thấy việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản không còn phù hợp thì thời gian khấu hao cần phải thay đổi. Ví dụ: Thời gian sử dụng hữu ích có thể tăng lên do đầu tư thêm chi phí làm tăng năng lực của tài sản so với năng lực hoạt động được đánh giá ban đầu.

67. Trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình, có thể thay đổi cách thức ước tính về lợi ích kinh tế trong tương lai mà doanh nghiệp dự tính thu được, do đó có thể thay đổi phương pháp khấu hao. Ví dụ: Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần phù hợp hơn phương pháp khấu hao đường thẳng.

NHƯỢNG BÁN VÀ THANH LÝ TSCĐ VÔ HÌNH

68. TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau.

69. Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của TSCĐ vô hình. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản thu nhập hoặc chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

70. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp và TSCĐ vô hình được hình thành từ các nguồn khác, về những thông tin sau:

(a) Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ vô hình;

(b) Phương pháp khấu hao; Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao;

(c) Nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ;

(d) Bản Thuyết minh báo cáo tài chính (Phần TSCĐ vô hình) phải trình bày các thông tin:

- Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng, trong đó giá trị TSCĐ tăng từ hoạt động trong giai đoạn triển khai hoặc do sáp nhập doanh nghiệp;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm;

- Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ;

- Lý do khi một TSCĐ vô hình được khấu hao trên 20 năm (Khi đưa ra các lý do này, doanh nghiệp phải chỉ ra các nhân tố đóng vai trò quan trọng trong việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản);

- Nguyên giá, số khấu hao lũy kế, giá trị còn lại và thời gian khấu hao còn lại của từng TSCĐ vô hình có vị trí quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tài sản của doanh nghiệp;

- Giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp (Quy định tại Đoạn 30), trong đó ghi rõ: Giá trị hợp lý khi ghi nhận ban đầu; Giá trị khấu hao lũy kế; Giá trị còn lại của tài sản.

- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đã dùng để thế chấp cho các khoản nợ phải trả;
- Các cam kết về mua, bán TSCĐ vô hình có giá trị lớn trong tương lai.
- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình tạm thời không sử dụng;
- Nguyên giá TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;
- Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đang chờ thanh lý.
- Giải trình khoản chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và chi phí trong giai đoạn triển khai đã được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.
- Các thay đổi khác về TSCĐ vô hình.

71. Kế toán TSCĐ vô hình được phân loại theo nhóm tài sản có cùng tính chất và mục đích sử dụng trong các hoạt động của doanh nghiệp, gồm:

- Quyền sử dụng đất có thời hạn;
- Nhãn hiệu hàng hóa;
- Quyền phát hành;
- Phần mềm máy vi tính;
- Giấy phép và giấy phép nhượng quyền;
- Bản quyền, bằng sáng chế;
- Công thức và cách thức pha chế, kiểu mẫu, thiết kế và vật mẫu;
- TSCĐ vô hình đang triển khai.

HỆ THỐNG

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM CHUẨN MỤC SỔ 14 DOANH THU VÀ THU NHẬP KHÁC

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác, gồm: Các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng trong kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác phát sinh từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

- Bán hàng: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra và bán hàng hóa mua vào;
- Cung cấp dịch vụ: Thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng trong một hoặc nhiều kỳ kế toán;
- Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Tiền lãi: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc các khoản còn nợ doanh nghiệp, như: Lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán...;

Tiền bản quyền: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tài sản, như: Bằng sáng chế, nhãn hiệu thương mại, bản quyền tác giả, phần mềm máy vi tính...;

Cổ tức và lợi nhuận được chia: Là số tiền lợi nhuận được chia từ việc nắm giữ cổ phiếu hoặc góp vốn.

(d) Các khoản thu nhập khác ngoài các giao dịch và nghiệp vụ tạo ra doanh thu kể trên (Nội dung các khoản thu nhập khác quy định tại đoạn 30).

Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác được quy định ở các chuẩn mực kế toán khác.

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

Doanh thu: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Chiết khấu thương mại: Là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng bán: Là khoản giảm trừ cho người mua do hàng hóa kém phẩm chất, sai quy cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

Giá trị hàng bán bị trả lại: Là giá trị khối lượng hàng bán đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Chiết khấu thanh toán: Là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua, do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng.

Thu nhập khác: Là khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

04. Doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu (Ví dụ: Khi người nhận đại lý thu hộ tiền bán hàng cho đơn vị chủ hàng, thì doanh thu của người nhận đại lý chỉ là tiền hoa hồng được hưởng). Các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không là doanh thu.

XÁC ĐỊNH DOANH THU

05. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

06. Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý

của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

07. Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

08. Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu.

Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì việc trao đổi đó được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu. Trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về thì doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.

NHẬN BIẾT GIAO DỊCH

09. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch trong chuẩn mực này được áp dụng riêng biệt cho từng giao dịch. Trong một số trường hợp, các tiêu chuẩn nhận biết giao dịch cần áp dụng tách biệt cho từng bộ phận của một giao dịch đơn lẻ để phản ánh bản chất của giao dịch đó. Ví dụ, khi trong giá bán một sản phẩm có một khoản đã định trước cho việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng thì khoản doanh thu từ việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng sẽ được dời lại cho đến khi doanh nghiệp thực hiện dịch vụ đó. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch còn được áp dụng cho hai hay nhiều giao dịch đồng thời có quan hệ với nhau về mặt thương mại. Trường hợp này phải xem xét chúng trong mối quan hệ tổng thể. Ví dụ, doanh nghiệp thực hiện việc bán hàng và đồng thời ký một hợp đồng khác để mua lại chính các hàng hóa đó sau một thời gian thì phải đồng thời xem xét cả hai hợp đồng và doanh thu không được ghi nhận.

DOANH THU BÁN HÀNG

10. Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm (5) điều kiện sau:

- (a) Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;
- (b) Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;
- (c) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- (d) Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;
- (e) Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

11. Doanh nghiệp phải xác định thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua trong từng trường hợp cụ thể. Trong hầu hết các trường hợp, thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro trùng với thời điểm chuyển giao lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hợp pháp hoặc quyền kiểm soát hàng hóa cho người mua.

Trường hợp doanh nghiệp vẫn còn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì giao dịch không được coi là hoạt động bán hàng và doanh thu không được ghi nhận. Doanh nghiệp còn phải chịu rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

- (a) Doanh nghiệp còn phải chịu trách nhiệm để đảm bảo cho tài sản được hoạt động bình thường mà việc này không nằm trong các điều khoản bảo hành thông thường;
- (b) Khi việc thanh toán tiền bán hàng còn chưa chắc chắn vì phụ thuộc vào người mua hàng hóa đó;
- (c) Khi hàng hóa được giao còn chờ lắp đặt và việc lắp đặt đó là một phần quan trọng của hợp đồng mà doanh nghiệp chưa hoàn thành;
- (d) Khi người mua có quyền huỷ bỏ việc mua hàng vì một lý do nào đó được nêu trong hợp đồng mua bán và doanh nghiệp chưa chắc chắn về khả năng hàng bán có bị trả lại hay không.

13. Nếu doanh nghiệp chỉ còn phải chịu một phần nhỏ rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì việc bán hàng được xác định và doanh thu được ghi nhận. Ví dụ doanh nghiệp còn nắm giữ giấy tờ về quyền sở hữu hàng hóa chỉ để đảm bảo sẽ nhận được đủ các khoản thanh toán.

14. Doanh thu bán hàng được ghi nhận chỉ khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Trường hợp lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng còn phụ thuộc yếu tố không chắc chắn thì chỉ ghi nhận doanh thu khi yếu tố không chắc chắn này đã xử lý xong (ví dụ, khi doanh nghiệp không chắc chắn là Chính phủ nước sở tại có chấp nhận chuyển tiền bán hàng ở nước ngoài về hay không). Nếu doanh thu đã được ghi nhận trong trường hợp chưa thu được tiền thì khi xác định khoản tiền nợ phải thu này là không thu được thì phải hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ mà không được ghi giảm doanh thu. Khi xác định khoản phải thu là không chắc chắn thu được (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

15. Doanh thu và chi phí liên quan tới cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Các chi phí, bao gồm cả chi phí phát sinh sau ngày giao hàng (như chi phí bảo hành và chi phí khác), thường được xác định chắc chắn khi các điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn. Các khoản tiền nhận trước của khách hàng không được ghi nhận là doanh thu mà được ghi nhận là một khoản nợ phải trả tại thời điểm nhận tiền trước của khách hàng. Khoản nợ phải trả về số tiền nhận trước của khách hàng chỉ được ghi nhận là doanh thu khi đồng thời thỏa mãn năm (5) điều kiện quy định ở đoạn 10.

DOANH THU CUNG CẤP DỊCH VỤ

16. Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ thì doanh thu được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán của kỳ đó. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau:

- (a) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- (b) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;
- (c) Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán;
- (d) Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

17. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ thực hiện trong nhiều kỳ kế toán thì việc xác định doanh thu của dịch vụ trong từng kỳ thường được thực hiện theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được ghi nhận trong kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ phần công việc đã hoàn thành.

18. Doanh thu cung cấp dịch vụ chỉ được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi được khoản doanh thu đã ghi nhận thì phải hạch toán vào chi phí mà không được ghi giảm doanh thu. Khi không chắc chắn thu hồi được một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

19. Doanh nghiệp có thể ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ khi thỏa thuận được với bên đối tác giao dịch những điều kiện sau:

- (a) Trách nhiệm và quyền của mỗi bên trong việc cung cấp hoặc nhận dịch vụ;
- (b) Giá thanh toán;
- (c) Thời hạn và phương thức thanh toán.

Để ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh nghiệp phải có hệ thống kế hoạch tài chính và kế toán phù hợp. Khi cần thiết, doanh nghiệp có quyền xem xét và sửa đổi cách ước tính doanh thu trong quá trình cung cấp dịch vụ.

20. Phần công việc đã hoàn thành được xác định theo một trong ba phương pháp sau, tùy thuộc vào bản chất của dịch vụ:

- (a) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành;
- (b) So sánh tỷ lệ (%) giữa khối lượng công việc đã hoàn thành với tổng khối lượng công việc phải hoàn thành;
- (c) Tỷ lệ (%) chi phí đã phát sinh so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ giao dịch cung cấp dịch vụ.

Phần công việc đã hoàn thành không phụ thuộc vào các khoản thanh toán định kỳ hay các khoản ứng trước của khách hàng.

21. Trường hợp dịch vụ được thực hiện bằng nhiều hoạt động khác nhau mà không tách biệt được, và được thực hiện trong nhiều kỳ kế toán nhất định thì doanh thu từng kỳ được ghi nhận theo phương pháp bình quân. Khi có một hoạt động cơ bản so với các hoạt động khác thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện theo hoạt động cơ bản đó.

22. Khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi.

23. Trong giai đoạn đầu của một giao dịch về cung cấp dịch vụ, khi chưa xác định được kết quả một cách chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận bằng chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi được. Nếu chi phí liên quan đến dịch vụ đó chắc chắn không thu hồi được thì không ghi nhận doanh thu, và chi phí đã phát sinh được hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Khi có bằng chứng tin cậy về các chi phí đã phát sinh sẽ thu hồi được thì doanh thu được ghi nhận theo quy định tại đoạn 16.

DOANH THU TỪ TIỀN LÃI, TIỀN BẢN QUYỀN, CỔ TỨC VÀ LỢI NHUẬN ĐƯỢC CHIA

24. Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời hai (2) điều kiện sau:

(a) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;

(b) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

25. Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở:

(a) Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;

(b) Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng;

(c) Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

26. Lãi suất thực tế là tỷ lệ lãi dùng để quy đổi các khoản tiền nhận được trong tương lai trong suốt thời gian cho bên khác sử dụng tài sản về giá trị ghi nhận ban đầu tại thời điểm chuyển giao tài sản cho bên sử dụng. Doanh thu tiền lãi bao gồm số phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội, các khoản lãi nhận trước hoặc các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ ban đầu của công cụ nợ và giá trị của nó khi đáo hạn.

27. Khi tiền lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó, thì khi thu được tiền lãi từ khoản đầu tư, doanh nghiệp phải phân bổ vào cả các kỳ trước khi nó được mua. Chỉ có phần tiền lãi của các kỳ sau khi khoản đầu tư được mua mới được ghi nhận là doanh thu của doanh nghiệp. Phần tiền lãi của các kỳ trước khi khoản đầu tư được mua được hạch toán giảm giá trị của chính khoản đầu tư đó.

28. Tiền bản quyền được tính dồn tích căn cứ vào các điều khoản của hợp đồng (ví dụ như tiền bản quyền của một cuốn sách được tính dồn tích trên cơ sở số lượng

sách xuất bản từng lần và theo từng lần xuất bản) hoặc tính trên cơ sở hợp đồng từng lần.

29. Doanh thu được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu thì khoản có khả năng không thu hồi được hoặc không chắc chắn thu hồi được đó phải hạch toán vào chi phí phát sinh trong kỳ, không ghi giảm doanh thu.

THU NHẬP KHÁC

30. Thu nhập khác quy định trong chuẩn mực này bao gồm các khoản thu từ các hoạt động xảy ra không thường xuyên, ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, gồm:

- Thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ;
- Thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng;
- Thu tiền bảo hiểm được bồi thường;
- Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí kỳ trước;
- Khoản nợ phải trả nay mất chủ được ghi tăng thu nhập;
- Thu các khoản thuế được giảm, được hoàn lại;
- Các khoản thu khác.

31. Khoản thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ là tổng số tiền đã thu và sẽ thu được của người mua từ hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Các chi phí về thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

32. Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí của kỳ trước là khoản nợ phải thu khó đòi, xác định là không thu hồi được, đã được xử lý xóa sổ và tính vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong các kỳ trước nay thu hồi được.

33. Khoản nợ phải trả nay mất chủ là khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ hoặc chủ nợ không còn tồn tại.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

34. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Chính sách kế toán được áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu bao gồm phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của các giao dịch về cung cấp dịch vụ;

(b) Doanh thu của từng loại giao dịch và sự kiện:

- Doanh thu bán hàng;
- Doanh thu cung cấp dịch vụ;
- Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

(c) Doanh thu từ việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ theo từng loại hoạt động trên.

(d) Thu nhập khác, trong đó trình bày cụ thể các khoản thu nhập bất thường.