

CHUẨN MỰC KÊ TOÁN VIỆT NAM SỐ 21

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC
ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích của báo cáo tài chính

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

a/ Tài sản;

b/ Nợ phải trả;

c/ Vốn chủ sở hữu;

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

đ/ Các luồng tiền.

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

Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

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

Hệ thống báo cáo tài chính

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

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

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

Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

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

Chính sách kế toán

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

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

b/ Đáng tin cậy, khi:

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

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

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

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

- b) Những khái niệm, tiêu chuẩn, điều kiện xác định và ghi nhận đối với các tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí được quy định trong chuẩn mực chung;
- c) Những quy định đặc thù của ngành nghề kinh doanh chỉ được chấp thuận khi những quy định này phù hợp với các điểm (a) và (b) của đoạn này.

Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Hoạt động liên tục

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

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

Cơ sở dồn tích

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

18. Theo cơ sở kế toán dồn tích, các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực thu, thực chi tiền và được ghi nhận vào sổ kế toán và

báo cáo tài chính của các kỳ kế toán liên quan. Các khoản chi phí được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, việc áp dụng nguyên tắc phù hợp không cho phép ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán những khoản mục không thoả mãn định nghĩa về tài sản hoặc nợ phải trả

Nhất quán

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

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

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

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

Trọng yếu và tập hợp

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

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

theo các tình huống cụ thể, tính chất hoặc quy mô của từng khoản mục có thể là nhân tố quyết định tính trọng yếu. Ví dụ, các tài sản riêng lẻ có cùng tính chất và chức năng được tập hợp vào một khoản mục, kể cả khi giá trị của khoản mục là rất lớn. Tuy nhiên, các khoản mục quan trọng có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày một cách riêng rẽ.

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

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

Bù trừ

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

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

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

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

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

28. Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác” quy định doanh thu phải được đánh giá theo giá trị hợp lý của những khoản đã thu hoặc có thể thu được, trừ đi tất cả các khoản giảm trừ doanh thu. Trong hoạt động kinh doanh thông thường, doanh nghiệp thực hiện những giao dịch khác không làm phát sinh doanh thu, nhưng có liên quan đến các hoạt

động chính làm phát sinh doanh thu. Kết quả của các giao dịch này sẽ được trình bày bằng cách khấu trừ các khoản chi phí có liên quan phát sinh trong cùng một giao dịch vào khoản thu nhập tương ứng, nếu cách trình bày này phản ánh đúng bản chất của các giao dịch hoặc sự kiện đó. Chẳng hạn như

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

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

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

Có thể so sánh

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

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

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

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

Những thông tin chung về doanh nghiệp

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

a) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;

b) Nêu rõ báo cáo tài chính này là báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp hay báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn;

c) Kỳ báo cáo;

d) Ngày lập báo cáo tài chính;

đ) Đơn vị tiền tệ dùng để lập báo cáo tài chính.

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

Kỳ báo cáo

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

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

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

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

Bảng cân đối kế toán

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

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

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

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

Tài sản ngắn hạn, dài hạn

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

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

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

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

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

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

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

Nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn

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

a) Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

b) Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

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

46. Các khoản nợ phải trả ngắn hạn có thể được phân loại giống như cách phân loại các tài sản ngắn hạn. Một số các khoản nợ phải trả ngắn hạn, như các khoản phải trả thương mại và các khoản nợ phải trả phát sinh từ các khoản phải trả công nhân viên và chi phí sản xuất kinh doanh phải trả, là những yếu tố cấu thành nguồn vốn lưu động được sử dụng trong một chu