BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP.HỒ CHÍ MINH

******

HUỲNH THỊ MAI KIM

NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT ÁP DỤNG LẬP BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ ĐỂ TĂNG CƯỜNG TÍNH HỘI NHẬP CHO KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

LUẬN VĂN THẠC SỸ KINH TẾ

TP.Hồ Chí Minh – Năm 2011

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP.HỒ CHÍ MINH

****

HUỲNH THỊ MAI KIM

NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT ÁP DỤNG LẬP BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ ĐỂ TĂNG CƯỜNG TÍNH HỘI NHẬP CHO KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Chuyên ngành: Kế toán
Mã số: 60.34.30

LUẬN VĂN THẠC SỸ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC
PGS.TS. VÕ VĂN NHỊ

TP.Hồ Chí Minh – Năm 2011

LỜI CẢM ƠN

Tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến PGS.TS.Võ Văn Nhị đã tận tình hướng dẫn và giúp đỡ tôi thực hiện tốt luận văn này.

Tôi vô cùng biết ơn các Thầy cô trường Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh đã truyền đạt cho tôi những kiến thức quý báu trong thời gian tôi học tập tại trường.

Tôi xin trân trọng cảm ơn Khoa Kế Toán – Kiểm Toán, Phòng quản lý đào tạo sau đại học – Trường Đại Học Kinh Tế TP.Hồ Chí Minh đã tạo điều kiện giúp đỡ tôi trong quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận văn.

Cuối cùng, xin gởi lời cảm ơn tới gia đình, bạn bè và đồng nghiệp đã hỗ trợ, chia sẻ và không ngừng động viên tôi trong suốt thời gian qua.

HUỲNH THỊ MAI KIM

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu, kết quả nêu trong luận văn là trung thực. Luận văn này chưa từng được ai công bố dưới bất cứ hình thức nào.

Tác giả luận văn

HUỲNH THỊ MAI KIM

MỤC LỤC

Danh mục các chữ viết tắt

Danh mục các bảng

Danh mục các sơ đồ

Lời mở đầu…….……1

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH 4

1.1 TẦM QUAN TRỌNG CỦA VIỆC ĐO LƯỜNG KẾT QUẢ KINH DOANH 4

1.1.1 Các quan điểm về kết quả kinh doanh 4

1.1.1.1 Các lý thuyết về lợi nhuận kinh tế..... 4

1.1.1.2 Các lý thuyết về lợi nhuận kế toán..... 7

1.1.2 Tầm quan trọng của việc đo lường kết quả kinh doanh..... 8

1.2 XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH..... 9

1.2.1 Doanh thu và ghi nhận doanh thu 10

1.2.2 Chi phí và ghi nhận chi phí 10

1.2.3 Lợi nhuận 11

1.3 THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH..... 12

1.3.1 Mục tiêu của báo cáo tài chính 13

1.3.2 Đối tượng sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính..... 15

1.3.3 Thông tin về kết quả kinh doanh và nhu cầu của đối tượng sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh..... 17

1.3.3.1 Thông tin về kết quả kinh doanh..... 17

1.3.3.2 Nhu cầu của đối tượng sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh.. 18

KẾT LUẬN CHƯƠNG I 21

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ÁP DỤNG CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY VÀ NHỮNG KHÁC BIỆT SO VỚI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ 22

2.1 THỰC TRẠNG BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ÁP DỤNG CHO CÁC DN VIỆT NAM 22

2.1.1 Cơ sở lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh 22

2.1.2 Lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh 24

2.1.2.1 Chuẩn mực kế toán VAS 21-Trình bày báo cáo tài chính 24

2.1.2.2 Chế độ kế toán doanh nghiệp-Nội dung và cấu trúc của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh 28

2.1.3 Một số đánh giá về Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay 29

2.1.3.1 Thông tin chung về mẫu khảo sát 29

2.1.3.2 Kết quả khảo sát 30

2.2 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH 36

2.2.1 Trình bày Báo cáo Lợi nhuận tổng hợp theo IAS 1 36

2.2.1.1 Các yếu tố của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp 36

2.2.1.2 Cấu trúc – Nội dung của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp 37

2.2.2 Ảnh hưởng của Lợi nhuận tổng hợp trên Bảng cân đối kế toán 47

2.3 NHỮNG KHÁC BIỆT GIỮA LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO IAS 1 VÀ VAS 21-NHỮNG HẠN CHẾ CỦA THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH THEO VAS 21 48

2.3.1 Những khác biệt 48

2.3.2 Hạn chế của thông tin về kết quả kinh doanh theo VAS 21 51

2.3.3 Mức độ hài hòa giữa VAS và IAS 52

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 54

CHƯƠNG 3: CÁC GIẢI PHÁP LIÊN QUAN ĐẾN VIỆC ĐỀ XUẤT LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ 55

3.1 QUAN ĐIỂM ĐỀ XUẤT 55

3.1.1 Nâng cao tính hội nhập cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam 55

3.1.2 Tăng cường tính hữu ích của thông tin kế toán. 56

3.1.3 Nâng cao tính minh bạch của thông tin 57

3.2 CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN 58

3.2.1 Giải pháp liên quan đến chuẩn mực kế toán 58

3.2.1.1 Chuẩn mực chung 58

3.2.1.2 Chuẩn mực kế toán VAS 21–Trình bày báo cáo tài chính 60

3.2.1.3 Các chuẩn mực kế toán liên quan 61

3.2.2 Giải pháp liên quan đến chế độ kế toán.. 64

3.2.2.1 Cấu trúc-nội dung-mẫu biểu của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp 64

3.2.2.2 Phương pháp lập Báo cáo lợi nhuận tổng hợp 66

3.2.3 Một số ý kiến khác 68

3.2.4 Đánh giá tính hữu ích của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp 72

3.3 MỘT SỐ KIẾN NGHỊ 75

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 78

TÀI LIỆU THAM KHẢO

PHỤ LỤC

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

BCKQHĐKD	: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
BCTC	: Báo cáo tài chính
CP	: Chi phí
CMKTQT	: Chuẩn mực kế toán quốc tế
FASB	: Ủy Ban Chuẩn Mực Kế Toán Tài Chính Hoa Kỳ
IAS	: Chuẩn mực kế toán quốc tế
IASB	: Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế
IFRS	: Chuẩn mực quốc tế về báo cáo tài chính
VAS	: Chuẩn mực Kế toán Việt Nam
ASB	: Ủy ban chuẩn mực kế toán Anh quốc
SFAC	: Công bố về các Khái niệm của kế toán tài chính
FRS	: Chuẩn mực Báo cáo tài chính Anh quốc
FAS	: Chuẩn mực kế toán Hoa Kỳ

DANH MỤC CÁC BẢNG

Bảng 2.1A: Đánh giá chung về hệ thống BCTC hiện hành **30**

Bảng 2.1B: Đánh giá về BCKQHĐKD và thông tin lợi nhuận trên BCKQHĐKD **31**

Bảng 2.1C: Đánh giá về thông tin Lợi nhuận gắn với vốn chủ sở hữu..... **33**

Bảng 2.1D: Đánh giá chung của nhà đầu tư về việc sử dụng thông tin trên BCTC **34**

Bảng 2.1E: Đánh giá của nhà đầu tư về thông tin lợi nhuận trên BCKQHĐKD **34**

Bảng 2.2: Mức độ hài hòa giữa VAS và IAS/IFRS **53**

DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Quan điểm đo lường lợi nhuận của Schanz's-Haig-Simons 7
Sơ đồ 2.1: Ảnh hưởng của lợi nhuận tổng hợp trên Bảng cân đối kế toán 49

LỜI MỞ ĐẦU

1. Lý do chọn đề tài

Xu hướng hội tụ kế toán quốc tế là xu hướng tất yếu của thời đại ngày nay và được lựa chọn bởi nhiều quốc gia trên thế giới. Chuẩn mực kế toán quốc tế chính là cơ sở khoa học và pháp lý của tiến trình hội tụ kế toán quốc tế. Kế toán doanh nghiệp Việt Nam cũng hòa mình trong xu thế chung đó, đó là hòa hợp và tiến đến hội tụ kế toán quốc tế. Điều này thực tế đã được thực hiện thông qua việc ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam dựa trên cơ sở chuẩn mực kế toán quốc tế. Chính vì vậy, việc tiếp tục nghiên cứu chuẩn mực kế toán quốc tế để hoàn thiện cho chuẩn mực kế toán Việt Nam là một yêu cầu cần thiết.

BCKQHĐKD là một báo cáo dễ hiểu, thông dụng và quan trọng trong hệ thống BCTC. Báo cáo này cung cấp thông tin về kết quả kinh doanh, đó là lợi nhuận. Tuy nhiên, khi đối chiếu BCKQHĐKD được lập và trình bày theo chuẩn mực kế toán Việt Nam so sánh với chuẩn mực kế toán quốc tế, hiện nay tồn tại một sự khác biệt giữa lập và trình bày kết quả lợi nhuận kế toán. Mặc dù xác định việc hòa hợp và tiến đến hội tụ kế toán quốc tế phải phù hợp với đặc điểm riêng của đất nước, trình độ phát triển của chúng ta chưa thể áp dụng hoàn toàn chuẩn mực kế toán quốc tế, nhưng rõ ràng nền kinh tế vẫn đang biến đổi không ngừng và nhu cầu của người sử dụng thông tin trên BCTC ngày càng cao, vì vậy tiếp tục rà soát, nghiên cứu và hoàn thiện các chuẩn mực, cụ thể là các chuẩn mực liên quan đến lập và trình bày kết quả lợi nhuận trên BCKQHĐKD là yêu cầu cần thiết.

Tác giả nhận thấy tầm quan trọng của việc hoàn thiện thông tin về lợi nhuận kế toán trên BCKQHĐKD trước yêu cầu hội nhập. Vì vậy tác giả quyết định chọn đề tài: ***"Nghiên cứu và đề xuất áp dụng lập báo cáo kết quả kinh doanh theo chuẩn mực kế toán quốc tế để tăng cường tính hội nhập cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam"***

2. Mục tiêu nghiên cứu

Hoàn thiện các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán doanh nghiệp hiện nay có liên quan đến việc lập và trình bày thông tin lợi nhuận kế toán trên BCKQHĐKD dựa trên cơ sở nghiên cứu việc lập và trình bày thông tin lợi nhuận theo chuẩn mực kế toán quốc tế.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu:

Đối tượng nghiên cứu là:

- Chuẩn mực kế toán liên quan đến việc lập và trình bày BCKQHĐKD, cụ thể VAS 21-Trình bày báo cáo tài chính
- Chế độ kế toán doanh nghiệp ban thành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 liên quan đến lập và trình bày BCKQHĐKD.
- Một số chuẩn mực kế toán và văn bản hướng dẫn có liên quan đến đề xuất.

Giới hạn phạm vi nghiên cứu: không bao gồm các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán quy định việc lập và trình bày BCKQHĐKD đối với nhóm công ty (công ty mẹ, con, liên doanh, liên kết, doanh nghiệp có quy mô nhỏ..); đặc thù ngành (ngân hàng, bảo hiểm…). Ngoài ra, đề tài cũng không trình bày các nội dung hỗ trợ cho việc trình bày thông tin trên BCKQHĐKD như các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, tác động của thuế thu nhập doanh nghiệp,…

3. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp phân tích, so sánh, đối chiếu và tổng hợp. Đồng thời, sử dụng phương pháp khảo sát, thống kê, mô tả nhằm giúp luận văn đạt được mục tiêu đề ra.

4.Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài

- Thu hẹp khoảng cách kiến thức giữa kế toán Việt Nam và quốc tế.
- BCKQHĐKD cung cấp cho người đọc thông tin toàn diện về lợi nhuận.
- Nâng cao tính hữu ích và minh bạch của thông tin lợi nhuận trên BCKQHĐKD.
- Đem đến những thay đổi trong tư duy về lợi nhuận gắn với vốn và bảo toàn vốn.

- Cơ sở cho việc lập Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu, là một báo cáo hiện nay kế toán doanh nghiệpViệt Nam chưa quy định, tuy nhiên đây là một báo cáo quan trọng và bắt buộc theo chuẩn mực kế toán quốc tế.

5. Kết cấu của luận văn

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận văn gồm có ba chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về kết quả kinh doanh.

Chương 2: Thực trạng BCKQHĐKD áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay và những khác biệt so với chuẩn mực kế toán quốc tế.

Chương 3: Các giải pháp liên quan đến việc đề xuất lập và trình bày BCKQHĐKD theo chuẩn mực kế toán quốc tế.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH

1.1 TẦM QUAN TRỌNG CỦA VIỆC ĐO LƯỜNG KẾT QUẢ KINH DOANH

Lợi nhuận được xem là mục tiêu sống còn của mỗi doanh nghiệp và là thước đo phản ánh kết quả kinh doanh của mỗi doanh nghiệp. Vì vậy, lợi nhuận luôn là vấn đề cốt lõi trong lý thuyết kinh tế cũng như lý thuyết kế toán.

1.1.1 CÁC QUAN ĐIỂM VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH

Xuất phát từ bản chất của lợi nhuận trong nền kinh tế nói chung hay tại các doanh nghiệp nói riêng, nội dung của khái niệm lợi nhuận luôn có những điểm tương đồng và khác biệt giữa quan điểm của các nhà kinh tế và của các chuyên gia kế toán.

1.1.1.1 CÁC LÝ THUYẾT VỀ LỢI NHUẬN KINH TẾ

(1) Lợi nhuận trong nền kinh tế

Walter B. Meigs-Robert F. Meigs trong tác phẩm *"Accounting-The basic for business decisions"(1994)* cho rằng *"lợi nhuận kinh doanh thực hiện chức năng kinh tế sống còn trong nền kinh tế, và đạt mức độ lợi nhuận kinh doanh chấp nhận được nói chung luôn song hành với nhiều công ăn việc làm, tăng mức sống và phát triển nền kinh tế quốc dân*"[11]. Trong nền kinh tế thị trường, lợi nhuận góp phần phân bổ các nguồn lực một cách có hiệu quả vì với mức lợi nhuận cao sẽ thu hút các nguồn vốn đầu tư và tạo ra năng lực sản xuất lớn hơn, khi mức lợi nhuận thấp không hấp dẫn nguồn vốn đầu tư làm cho thiếu thốn hàng hóa, tăng giá và thất nghiệp. Do đó, một mức độ lợi nhuận kinh doanh thích đáng là cần thiết để duy trì sản xuất ở mức độ cao và cung cấp tài chính cho sự tăng trưởng kinh tế.

(2) Lợi nhuận ảo [19]

Lợi nhuận ảo được cho là khái niệm lợi nhuận nền tảng nhất và được đề cập sớm nhất trong các khái niệm lợi nhuận của các nhà kinh tế:

- **Ely Richard T**. trong tác phẩm *"Nguyên tắc chung của nền kinh tế (Outlines of Economics)" (1909, New York)* cho rằng "*lợi nhuận liên quan đến sự thỏa mãn mà con người đạt được từ việc sử dụng hàng hóa hay dịch vụ trong suốt một kỳ*".

- **Fisher** trong tác phẩm *"Bản chất của vốn và lợi nhuận (The Nature of Capital and Income)" (1912, Macmillan, New York)* cho rằng *"lợi nhuận của một cá nhân là kết quả, dịch vụ mà cá nhân đạt được từ việc sử dụng tài sản của cá nhân đó"* và *"lợi nhuận cũng đến từ các yếu tố tâm lý, ví dụ như sự hài lòng của một cá nhân từ việc quan sát thấy tăng giá trị thị trường của cổ phiếu đang nắm giữ, và đó chính là nguồn gốc của lợi nhuận ảo"*.

- **Seligman Edwin R.A** trong tác phẩm *"Các nguyên tắc của nền kinh tế (Principles of Economics)" (1926, New York)* cho rằng lợi nhuận sẽ không đạt được khi không có được *sự hài lòng*, tiền mà một cá nhân nhận được đơn thuần chỉ là phương tiện để mua hàng hóa và dịch vụ, còn lợi nhuận đạt được thông qua tiêu dùng và cảm giác tâm lý có được.

Lợi nhuận ảo không chỉ có nguồn gốc từ sự tiêu dùng, mà như tên gọi của nó, lợi nhuận ảo là những hiện tượng về cảm giác.Tuy nhiên, những lý giải trên làm cho lợi nhuận là một khái niệm khó đo lường.

(3) Nền tảng của lý thuyết về lợi nhuận [19]

Một số nhà kinh tế diễn giải khái niệm lợi nhuận đều giới hạn trong phạm vi lợi nhuận liên quan đến *sự gia tăng của tiền*. Tuy nhiên, có một lý thuyết được cho là nền tảng của lý thuyết về lợi, được gọi là *phân tích của Schanz's-Haig-Simon.*

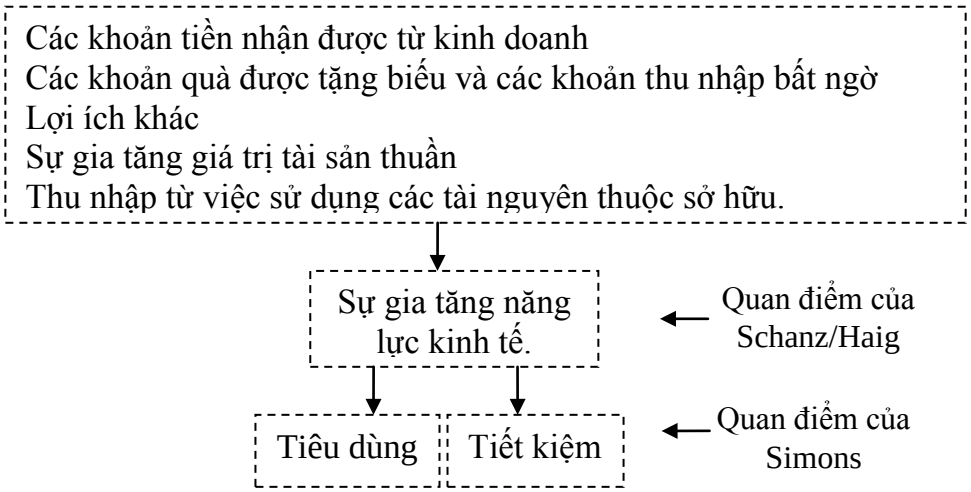
- **Georg Von Schanz** là một nhà nghiên cứu về luật tại Đức phát triển định nghĩa lợi nhuận năm 1896 trong một tác phẩm tiếng Đức "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze" cho rằng: "*khái niệm lợi nhuận có liên quan* ***đến năng lực kinh tế*** *của một người, khi chúng ta muốn xác định lợi nhuận của một cá nhân, chúng ta phải đặt câu hỏi rằng nguồn lực kinh tế nào đã tích lũy tạo ra lợi nhuận đối với một người trong một thời kỳ nhất định"*. Tác giả đã đi tìm mối tương quan giữa lợi nhuận và năng lực kinh tế, đi xa hơn phạm vi của lợi nhuận chỉ liên quan đến tiền và sự thỏa mãn. Tác giả phân tích những dòng chảy thực sự đi vào kết

quả của lợi nhuận, đó là sự gia tăng các năng lực kinh tế và sự gia tăng trong năng lực kinh tế từ việc sử dụng tài sản được phản ánh dưới giá trị tiền tệ.

- **Robert M.Haig** vào năm 1921, ông đã phát triển lý thuyết của Schanz trong tác phẩm "*Khái niệm lợi nhuận-nhìn từ góc độ nền kinh tế và luật pháp (*The concept of income-Economic and Legal Aspects)" (1921, NewYork,Columbia University Press) đã phát triển phân tích của Schanz's dựa trên quan điểm về sự gia tăng *năng lực kinh tế* và đưa ra kết quả về *sự gia tăng năng lực kinh tế là từ*: "*các khoản tiền nhận được từ kinh doanh (money received as a return on factors of production) + các khoản quà được tặng biếu và các khoản thu nhập bất ngờ (monetary gifts and windfalls) + các lợi ích khác (benefits in kind) + sự gia tăng giá trị tài sản thuần (net monetary increase in asset values) + thu nhập từ việc sử dụng các tài nguyên thuộc sở hữu (imputed income from non-market events) và đây là kết quả lợi nhuận"*.

- **Henrry C.Simons** trong tác phẩm "*Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*" (1938, Chicago: University of Chicago Press) cho rằng: sự gia tăng trong giá trị tài sản trong kỳ phản ánh sự gia tăng nguồn lực kinh tế ở giữa điểm đầu và cuối của chu kỳ kinh doanh, sự gia tăng này được dùng để tiêu dùng và tích lũy (đầu tư), nguồn vốn ban đầu vẫn được bảo toàn.

- **Tổng hợp quan điểm của Schanz – Haig – Simons** có thể khái quát trong sơ đồ sau và đây được cho rằng chính là nền tảng lý thuyết về lợi nhuận đối với các nhà lý thuyết kế toán, kinh tế, luật:



Sơ đồ 1.1: Quan điểm đo lường lợi nhuận của Schanz's-Haig-Simons[19]

(4) Một số quan điểm khác [19]

- Fisher (1912) diễn giải về lợi nhuận: *"lợi nhuận đơn giản chỉ là cái nhận được khi giữ vốn không bị tổn thất hay không tăng lên"*. Tác giả đã đề cập đến vấn đề bảo toàn vốn.

- **Hicks** (1946) trong tác phẩm *"Giá trị và vốn (Value and Capital)"(1946, Oxford University Press)* cho rằng:*"lợi nhuận là số tiền tối đa có thể sử dụng trong một kỳ và vẫn mong đợi duy trì trạng thái tương tự thời điểm đầu kỳ vào lúc cuối kỳ"*. Tác giả cũng đề cập đến vấn đề vốn và bảo toàn vốn.

Như vậy, trong lý thuyết kinh tế, lợi nhuận chính là nguồn gốc làm gia tăng năng lực kinh tế và gắn kết lợi nhuận trong mối quan hệ với giá trị vốn – nguồn vốn tạo ra lợi nhuận phải được bảo toàn cuối kỳ so với đầu kỳ. Sự gia tăng năng lực kinh tế sau đó sẽ được dùng cho tiêu dùng và tiết kiệm và vốn được bảo toàn.

1.1.1.2 CÁC LÝ THUYẾT VỀ LỢI NHUẬN KẾ TOÁN

- Alexander (1962)**:** trong tác phẩm "*Nghiên cứu lý thuyết kế toán (Studies in accounting theory)*" (1962, London) đã lần đầu tiên áp dụng khái niệm của Hicks (1946) và cho rằng: *"lợi nhuận của một công ty là tổng số tiền mà một công ty có thể phân bổ cho chủ sở hữu và vẫn bảo toàn vốn vào cuối năm so với đầu năm"*. Đây được cho là định nghĩa về lợi nhuận kế toán lần đầu tiên đã tham chiếu đến vấn đề bảo toàn vốn [19].

- Robert Bloom Pieter T.Elgers (1981): "*lợi nhuận kế toán là một số xác định nào đó liên quan đến giá trị tăng lên của doanh nghiệp và được chỉ ra trên bảng cân đối kế toán vào đầu kỳ và cuối kỳ"* [20].

- Walter B.Meigs-Robert F.Meigs (1994): "*lợi nhuận là phần vốn được tăng thêm của người chủ sở hữu do hoạt động kinh doanh*"[11].

- **FASB** (1980) trong SFAC-3 giới thiệu về lợi nhuận "*...sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu của một doanh nghiệp trong kỳ từ các giao dịch, sự kiện không có nguồn gốc từ chủ sở hữu*". Tháng 06/1997, FAS-130 chính thức ra đời và khái niệm lợi nhuận kế toán được gọi là *Lợi nhuận tổng hợp(Comprehensive Income)* chính thức công nhận. Khái niệm Lợi nhuận tổng hợp dựa trên khái niệm đã trình bày theo SFAC-3 năm 1980.

-**ASB** (1992) trong FRS-3 giới thiệu về lợi nhuận là "…*tất cả những khoản lãi lỗ và các sự kiện khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu*".

-**IASB** (2007) trong IAS-1 giới thiệu về khái niệm Lợi nhuận tổng hợp tương tự khái niệm của IASB và yêu cầu trình bày lợi nhuận tổng hợp trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp để phản ánh tình hình kinh doanh. Đây là kết quả bắt tay giữa IASB và FASB trong dự án hoàn thiện về trình bày BCTC.

1.1.2 TẦM QUAN TRỌNG CỦA VIỆC ĐO LƯỜNG KẾT QUẢ KINH DOANH

Đo lường kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp đóng vai trò rất quan trọng. Bởi vì, kết quả kinh doanh, cụ thể là kết quả lợi nhuận sẽ là cơ sở để thực hiện các mục tiêu quan trọng như sau:

***- Đo lường hiệu quả hoạt động kinh doanh*:** Lợi nhuận trước tiên là cơ sở để xác định tính hiệu quả hoạt động của một doanh nghiệp. Theo mục tiêu này, lợi nhuận được xác định thông qua các chỉ tiêu cơ bản nhằm cung cấp các thông tin về sự thành công hay hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Hiệu quả kinh doanh thường tập trung vào lĩnh vực tài chính như hiệu quả hoạt động, hiệu quả đầu tư…Hiệu quả kinh doanh của một doanh nghiệp là một chỉ tiêu kinh tế tổng hợp phản ánh trình độ sử dụng các yếu tố của quá trình sản xuất. Thông tin từ các chỉ tiêu phân tích hiệu

quả kinh doanh cung cấp cho mọi đối tượng quan tâm để có cơ sở khoa học đưa ra các quyết định hữu ích.

- ***Đánh giá năng lực quản lý*:** các nhà đầu tư thường sử dụng yếu tố lợi nhuận như một trong những cơ sở đánh giá khả năng của nhà quản lý trong việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp.

- ***Quyết định đầu tư:*** lợi nhuận được xem như một thông tin thiết yếu cho các nhà đầu tư, các nhà cho vay trong việc thực hiện các quyết định đầu tư hay cho vay nợ. Các quyết định đầu tư vào thị trường vốn, vào các dự án… được đưa ra dựa trên lợi nhuận kỳ vọng mà các nhà đầu tư hy vọng thu được.

- ***Dự đoán tương lai:*** lợi nhuận còn được sử dụng như một công cụ để dự đoán hoạt động tương lai của doanh nghiệp theo giả định mức tăng trưởng ổn định trong một khoảng thời gian nhất định. Người ta có thể sử dụng phương pháp thống kê cho các kỳ đã qua và dùng nó để dự báo cho các kỳ sắp tới.

- ***Quyết định phân chia cổ tức*:** lợi nhuận là cơ sở xác định cổ tức phân phối cho các cổ đông và lợi nhuận giữ lại cho việc thực hiện các chính sách đầu tư hay mở rộng hoạt động kinh doanh. Chính sách phân chia cổ tức cũng có những tác động đến giá trị của doanh nghiệp. Phân chia lợi nhuận trong trường hợp phần lợi nhuận giữ lại cao sẽ làm giảm nhu cầu huy động vốn từ bên ngoài của doanh nghiệp và làm giảm tỷ lệ rủi ro cho doanh nghiệp.

- ***Căn cứ tính thuế thu nhập doanh nghiệp***: lợi nhuận là căn cứ để tính thuế thu nhập doanh nghiệp dựa trên các quy định cụ thể của chính sách tài chính quốc gia.

- ***Các quyết định kinh tế xã hội*:** các chính sách kinh tế - xã hội thường căn cứ vào nguồn thu ngân sách mà chủ yếu là từ thuế thu nhập doanh nghiệp. Vì vậy, hàng loạt các chính sách kinh tế đều có liên quan đến mức thuế thu nhập doanh nghiệp.

1.2 XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

Lợi nhuận chính là cơ sở tồn tại của các tổ chức kinh doanh. Kế toán đóng vai trò quan trọng là ngôn ngữ của kinh doanh, do đó chức năng quan trọng nhất của một hệ thống kế toán là cung cấp thông tin về kết quả lợi nhuận của một doanh nghiệp. Xác định lợi nhuận được dựa trên các nghiệp vụ kinh doanh thực tế để đưa

ra chứng cứ khách quan. Những thuật ngữ kế toán chuyên môn về những bộ phận cấu thành nên lợi nhuận là doanh thu và chi phí.

1.2.1 DOANH THU VÀ GHI NHẬN DOANH THU

(1) Doanh thu

Doanh thu là giá của hàng hóa đã bán và dịch vụ đã cung cấp cho người tiêu dùng [11]. Doanh thu làm tăng nguồn vốn của chủ sở hữu lượng tiền mặt và các khoản phải thu từ khách hàng và làm tăng tài sản của doanh nghiệp trong khi các khoản nợ không thay đổi; Do đó, doanh thu là tổng số tiền tăng thêm trong phần nguồn vốn của chủ sở hữu nhờ có hoạt động kinh doanh.

Nhiều thuật ngữ khác nhau được dùng để chỉ các loại doanh thu khác nhau như: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, tiền lãi, tiền hoa hồng, doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác,…

(2) Ghi nhận doanh thu

Doanh thu được ghi nhận vào sổ kế toán tại thời điểm hàng hóa và dịch vụ được cung cấp cho người tiêu dùng dựa trên những chứng cớ khách quan. Thời điểm bán hàng không phụ thuộc vào việc khách hàng trả ngay tiền mặt hoặc sẽ trả sau. Số doanh thu này bằng lượng tiền mặt nhận được cộng với các khoản phải thu từ các khách hàng mua chịu hàng hóa.

1.2.2 CHI PHÍ VÀ GHI NHẬN CHI PHÍ

(1) Chi phí

Chi phí là giá các hàng hóa và dịch vụ đã sử dụng trong quá trình tạo ra doanh thu[11]. Đó là chi phí nguyên vật liệu, tiền lương trả cho người làm công, tiền thuê quảng cáo, chi phí khấu hao nhà cửa và máy móc,…Chi phí phải tương ứng với doanh thu tạo ra trong kỳ và đây là một mối quan hệ quan trọng. Chi phí làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu.

(2) Ghi nhận chi phí

Tương tự doanh thu, chi phí được ghi nhận tại thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế, dựa trên những chứng cớ khách quan và không phụ thuộc vào số tiền chi trả tiền mặt.

1.2.3 LỢI NHUẬN

(1) Lợi nhuận

Lợi nhuận là phần chênh lệch giữa giá bán hàng hóa, dịch vụ so với chi phí để làm ra hàng hóa, dịch vụ đó trong một khoảng thời gian xác định [11].

Khái niệm lợi nhuận kế toán có 5 đặc điểm[15]:

- Lợi nhuận kế toán được xác định căn cứ vào nghiệp vụ thực sự xảy ra tại doanh nghiệp, là chênh lệch giữa doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ trừ đi chi phí cần thiết để thực hiện nghiệp vụ bán hàng hóa, dịch vụ.
- Lợi nhuận kế toán được xác định căn cứ vào thời kỳ quy định liên quan đến hoạt động trong một khoảng thời gian xác định.
- Lợi nhuận kế toán căn cứ vào nguyên tắc đo lường và ghi nhận doanh thu, phù hợp với khái niệm doanh thu.
- Lợi nhuận kế toán căn cứ vào nguyên tắc tương xứng, doanh thu thực hiện trong kỳ tương xứng với các chi phí tạo ra doanh thu.
- Lợi nhuận kế toán căn cứ vào việc xác định chi phí theo nguyên tắc nhất định.

(2) Xác định lợi nhuận [15]

Những quan điểm khác nhau về đo lường lợi nhuận kế toán được hình thành trong quá trình phát triển lý thuyết kế toán. Về cơ bản, có ba trường phái với các quan điểm khác nhau về đo lường lợi nhuận:

- Trường phái cổ điển:

Theo trường phái này, lợi nhuận kế toán là sự khác biệt giữa doanh thu thực hiện từ các nghiệp vụ bán hàng hóa, dịch vụ trong kỳ và chi phí tương ứng bỏ ra để thực hiện nghiệp vụ theo nguyên tắc giá gốc.

Lợi nhuận kinh doanh = Doanh thu thực hiện – Chi phí theo giá gốc.

Nguyên tắc "giá gốc": khi có sự thay đổi giá trị tiền tệ, việc tuân thủ nguyên tắc giá gốc sẽ dẫn đến lợi nhuận kế toán không phản ánh sự gia tăng giá trị tài sản trong một thời kỳ.

- Trường phái tân cổ điển:

Thừa nhận đơn vị đo lường theo nguyên tắc giá gốc có điều chỉnh theo sự thay đổi của mức giá chung. Theo trường phái này, lợi nhuận kế toán là lợi nhuận đã điều chỉnh theo mức giá chung.

Sự khác biệt giữa trường phái cổ điển và tân cổ điển xuất phát từ "thước đo tiền tệ".

Kế toán theo nguyên tắc giá gốc không ghi nhận sự thay đổi của mức giá chung tiền tệ. Kế toán theo mức giá chung khắc phục tình trạng này bằng cách phản ánh sự thay đổi sức mua của tiền tệ vào các giá gốc. Chỉ số giá là tỷ số của giá bình quân của 1 nhóm hàng hóa hay dịch vụ vào 1 thời điểm nhất định nào đó trên giá bình quân của 1 nhóm hàng hóa, dịch vụ tương tự tại một thời điểm gốc.

- *Trường phái cấp tiến:*

Trường phái cấp tiến có hai quan điểm:

- Thứ nhất, lợi nhuận kinh doanh là "lợi nhuận hiện hành chưa điều chỉnh theo mức giá chung". Quan điểm này thừa nhận đơn vị đo lường theo nguyên tắc giá hiện hành chưa điều chỉnh theo mức giá chung.

Giá hiện hành được tính theo 1 trong các phương pháp sau:

  - Phương pháp giá trị hiện tại đầu vào (giá hiện hành)
  - Phương pháp giá trị hiện tại đầu ra (giá trị thuần có thể thực hiện)
  - Phương pháp giá trị hiện tại chiết khấu
  - Kết hợp giá trị của 3 phương pháp trên.

- Thứ hai, lợi nhuận kinh doanh là "lợi nhuận hiện hành đã điều chỉnh theo mức giá chung".

1.3 THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Báo cáo tài chính là sản phẩm của hệ thống kế toán tài chính, là công cụ được sử dụng để công bố thông tin về thực trạng tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp nhằm phục vụ cho nhu cầu sử dụng của các đối tượng ở bên trong lẫn bên ngoài doanh nghiệp.

1.3.1 MỤC TIÊU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Xuất phát từ các đối tượng sử dụng thông tin tài chính khác nhau với những yêu cầu và mục đích sử dụng thông tin khác nhau, hệ thống BCTC có thể chia thành hai loại:

- Các BCTC sử dụng trong nội bộ của doanh nghiệp: còn gọi là báo cáo quản trị có đặc tính là chứa đựng những thông tin xác đáng, thích hợp, có ý nghĩa theo từng yêu cầu quản lý cụ thể.

- Các BCTC cung cấp cho các đối tượng sử dụng bên ngoài doanh nghiệp: còn gọi là BCTC đảm bảo yêu cầu thống nhất và so sánh hợp lý của các thông tin tài chính.

(1) Theo quan điểm của Việt Nam

Hệ thống kế toán Việt Nam đoạt động dưới sự kiểm soát và quản lý của Nhà nước trong khuôn khổ hệ thống các văn bản pháp lý.

- Luật kế toán, điều 29 về BCTC, nêu rõ *BCTC được lập theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán dùng để tổng hợp và thuyết minh về tình hình kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.*

- Đoạn 05 Chuẩn mực số 21 Trình bày báo cáo tài chính (VAS 21) nêu rõ *"BCTC phản ánh theo một cấu trúc chặt chẽ tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp. Mục đích của BCTC 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 BCTC phải cung cấp những thông tin của một doanh nghiệp về:*

- *Tài sản;*
- *Nợ phải trả;*
- *Vốn chủ sở hữu;*
- *Doanh thu, thu nhập khác, chi phí, lãi và lỗ;*
- *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."

- Chế độ kế toán doanh nghiệp nêu rõ mục đích của BCTC là: B*CTC dùng để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng yêu cầu quản lý của chủ doanh nghiệp, cơ quan nhà nước và nhu cầu hữu ích của những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế.*

Có nhiều cách khác nhau trong việc thể hiện những thông tin tài chính. Mục tiêu của báo cáo tài chính theo nội dung đề cập ở trên nói chung phù hợp với những *quyết định* về đầu tư (đối với nhà đầu tư), tín dụng (đối với những chủ nợ), và những chính sách chung (chính sách thuế, thống kê..). BCTC theo mục tiêu này không chứa đựng những thông tin đáp ứng nhu cầu của những người sử dụng đòi hỏi thông tin cụ thể hay là những người sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp. Các BCTC theo mục đích chung này chủ yếu cung cấp cho các đối tượng bên ngoài bao gồm:

- Báo cáo về tình trạng tài chính: Bảng cân đối kế toán
- Những báo cáo về sự thay đổi liên quan đến một thời kỳ: Báo cáo kết quả kinh doanh & Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Những thông tin được bổ sung chi tiết trên các bảng Thuyết minh báo cáo tài chính.

(2) Theo quan điểm của Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) :

- Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày BCTC gọi tắt là IAS Framework. IAS Framework xác định người sử dụng BCTC là các đối tác hiện tại và tương lai bao gồm nhà đầu tư, chủ nợ, nhà cung cấp, khách hàng, Nhà nước, nhân viên và công chúng.

Đoạn 12-14 của IAS Framework nêu rõ: "*mục đích của BCTC là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các thay đổi trong tình hình tài chính của một doanh nghiệp. Các thông tin hữu ích cho số đông những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. Các BCTC đồng thời chỉ kết quả của việc điều hành của ban lãnh đạo đơn vị*".

IAS Framework cũng khẳng định rằng *các BCTC như vậy sẽ thỏa mãn nhu cầu của hầu hết những người sử dụng. Tuy nhiên, các thông tin dù sao vẫn bị hạn chế vì:*

- *Nó dựa trên cơ sở các sự kiện quá khứ chứ không phải các sự kiện tương lai mong đợi.*
- *Nó không nhất thiết bao gồm các thông tin phi tài chính.*

Các thông tin cần thiết cho người đọc báo cáo tài chính là:

- *Tình hình tài chính* của một đơn vị được trình bày chủ yếu trên Bảng cân đối kế toán, chịu ảnh hưởng bởi :
  - Nguồn lực kinh tế do đơn vị kiểm soát giúp dự đoán khả năng tạo ra tiền và các khoản tương đương tiền;
  - Cơ cấu tài chính giúp dự đoán nhu cầu đi vay, phân phối lợi nhuận và sự thành công trong việc huy động nguồn tài chính mới;
  - Khả năng thanh toán và khả năng thích ứng của đơn vị đối với các thay đổi trong môi trường hoạt động của mình.
- *Tình tình kinh doanh* đặc biệt là khả năng tạo ra lợi nhuận của doanh nghiệp để đánh giá sự thay đổi tiềm năng trong các nguồn lực kinh tế mà đơn vị kiểm soát trong tương lai. Được trình bày chủ yếu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
- *Sự thay đổi trong tình hình tài chính* thì hữu ích cho việc tiếp cận hoạt động đầu tư, hoạt động kinh doanh và hoạt động tài chính của doanh nghiệp trong suốt kỳ báo cáo. Nó chỉ ra khả năng của đơn vị trong việc tạo ra dòng tiền và tương đương tiền, nhu cầu sử dụng những dòng tiền này. Được trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Ngoài ra còn có các thông tin bổ sung trình bày trong phần thuyết minh.

1.3.2 ĐỐI TƯỢNG SỬ DỤNG THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Có nhiều đối tượng quan tâm và sử dụng kết quả tài chính của doanh nghiệp. Nếu căn cứ vào mối quan hệ của đối tượng sử dụng thông tin với nơi lập báo cáo tài chính thì có thể chia thành hai nhóm đối tượng: nhóm đối tượng thuộc nội bộ doanh nghiệp và nhóm đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

- ***Đối với nhà quản trị doanh nghiệp***: sử dụng thông tin BCTC làm cơ sở cho các dự báo tài chính, các quyết định đầu tư, tài trợ, phân phối lợi nhuận. Sử dụng thông tin kế toán để lập các mục tiêu, đánh giá quá trình thực hiện các mục tiêu đó và đề ra các quyết định để điều chỉnh những hoạt động cho có hiệu quả nhất.
- ***Đối với các nhà đầu tư*:** các nhà đầu tư quan tâm đến hai mặt: lợi tức cổ tức họ nhận được hàng năm và giá trị thị trường của cổ phiếu (hay giá trị của doanh nghiệp). Qua phân tích tài chính, họ sẽ biết được khả năng sinh lợi cũng như tiềm năng phát triển của doanh nghiệp
- ***Đối với các nhà cho vay:*** như ngân hàng, công ty tài chính, các trái chủ,… muốn biết khả năng thanh toán và khả năng sinh lợi của doanh nghiệp. Đối với các khoản vay ngắn hạn, người cho vay đặc biệt quan tâm đến khả năng thanh toán của doanh nghiệp.Đối với các khoản vay dài hạn, ngoài khả năng thanh toán, họ còn quan tâm đến khả năng sinh lời vì việc hoàn vốn và lãi sẽ phụ thuộc vào khả năng sinh lời này.
- ***Đối với các cơ quan nhà nước*:** như cơ quan thuế, tài chính, chủ quản: quan tâm đến việc kiểm tra doanh nghiệp có tuân thủ những nguyên tắc và luật lệ quy định không? Các cơ quan thuế địa phương và Trung ương dựa trên nền tảng cơ bản là các số liệu kế toán của doanh nghiệp để điều chỉnh theo các quy định của thuế. Các cơ quan chính phủ cần số liệu kế toán tổng hợp cho ngành, cho nền kinh tế và trên cơ sở đó đưa ra các chính sách kinh tế phù hợp thúc đẩy sản xuất, kinh doanh phát triển.
- ***Người sử dụng khác*:** các nhân viên, công đoàn có thể có thể đưa ra các yêu cầu về lương dựa trên cơ sở thông tin kế toán ….
- ***Kiểm toán viên độc lập*:** kiểm toán viên thực hiện chức năng kiểm tra và cho ý kiến độc lập của mình về tính trung thực hợp lý của thông tin trên báo cáo tài chính do doanh nghiệp được kiểm toán lập ra.

Vai trò của BCTC đối với người sử dụng giữa các quốc gia, qua các giai đoạn phát triển kinh tế là có sự khác nhau về yêu cầu thông tin, khối lượng và chất lượng thông tin. Ở các quốc gia có nền kinh tế tập trung theo sự quản lý của Nhà nước thì vai trò của BCTC hướng đến đối tượng cơ quan quản lý nhà nước. Ở các

quốc gia có thị trường chứng khoán phát triển mạnh thì vai trò của BCTC hướng đến nhà đầu tư và chủ nợ là chủ yếu.

1.3.3 THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH VÀ NHU CẦU CỦA ĐỐI TƯỢNG SỬ DỤNG THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH

1.3.3.1 THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH

Thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD được nhiều đối tượng sử dụng và thông thường dễ hiểu hơn so với các BCTC khác, cung cấp thông tin liên quan đến khả năng sinh lợi và năng lực hoạt động:

- ***Đánh giá khả năng sinh lợi*:** kết hợp với các thông tin trên bảng cân đối kế toán, các đối tượng sử dụng thông tin có thể đánh giá khả năng sinh lợi hay rủi ro của doanh nghiệp trong quá khứ thông qua các tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu, lợi nhuận trên tài sản, lợi nhuận trên vốn,…Các thông tin về khả năng sinh lợi hay rủi ro trong quá khứ thường được các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính làm căn cứ để tiên đoán kết quả tương lai của doanh nghiệp[15].

- ***Đánh giá năng lực hoạt động*:** thông tin trên bảng kết quả kinh doanh cũng giúp cho người sử dụng thông tin đánh giá các thay đổi tiềm tàng của các khoản mục chi phí mà doanh nghiệp có thể kiểm soát. Thông tin thể hiện trên bảng kết quả kinh doanh cũng là căn cứ đánh giá khả năng của doanh nghiệp thích nghi với các rủi ro và cơ hội đã qua, cũng như khả năng của doanh nghiệp nhằm duy trì một mức độ hoạt động cụ thể nào đó[15].

Thông tin về kết quả kinh doanh cũng hữu ích trong việc dự tính khả năng tạo ra các nguồn tiền của doanh nghiệp trên cơ sở các nguồn lực hiện có và đánh giá về tính hiệu quả của các nguồn lực bổ sung mà doanh nghiệp có thể sử dụng.

Các hạn chế của thông tin về kết quả kinh doanh

- *Sự không đầy đủ:* một vài khoản mục doanh thu hay chi phí đóng góp vào kết quả hoạt động của doanh nghiệp không được ghi nhận vì tuân thủ theo các điều kiện ghi nhận quy định trong chuẩn mực hay nguyên tắc kế toán như chi phí cơ hội,…

- *Tính chủ quan:* các khoản doanh thu và chi phí thường bị chi phối bởi các chính sách kế toán được chọn lựa bởi doanh nghiệp (phương pháp khấu hao tài sản, phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho,..)

- *Sự ước tính:* một vài khoản doanh thu, chi phí được xác định bằng phương pháp ước tính, làm ảnh hưởng đến tính đáng tin cậy của thông tin về lợi nhuận kinh doanh.

1.3.3.2 NHU CẦU CỦA ĐỐI TƯỢNG SỬ DỤNG THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH

Khi người chủ doanh nghiệp, nhà đầu tư hay các cổ đông đầu tư nguồn lực của họ vào một công ty nào đó, họ đều mong muốn nhận được một khoản bồi hoàn cho số vốn đã bỏ ra. Mỗi đối tượng khác nhau sẽ có nhu cầu khác nhau đối với thông tin về kết quả kinh doanh phục vụ cho những quyết định của họ. Ở phần đầu, chúng ta đã khẳng định lợi nhuận là một trong những mục tiêu kinh doanh cơ bản của mỗi doanh nghiệp và tầm quan trọng của việc đo lường kết quả kinh doanh. Vì tầm quan trọng đó, đã có rất nhiều các khái niệm được đưa ra để làm cơ sở đo lường lợi nhuận nhằm đáp ứng nhu cầu của người sử dụng và phản ánh đúng bản chất của lợi nhuận. Cùng với sự phát triển không ngừng của nền kinh tế thì nhu cầu của người sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh ngày càng cao và đa dạng. Theo ý kiến tác giả, có thể tóm tắt nhu cầu của đối tượng sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh qua những nội dung sau:

- ***Chất lượng thông tin:*** thông tin về kết quả kinh doanh nhất thiết phải truyền tải đến người sử dụng toàn bộ bức tranh hoạt động trong kỳ của doanh nghiệp để thông qua đó, người sử dụng có khả năng đánh giá được những nhân tố ảnh hưởng đến việc đánh giá khoản đầu tư của họ vào doanh nghiệp cũng như những kết quả mà doanh nghiệp đã tạo ra trong kỳ hoạt động. Những nhân tố đó là:

  - Kết quả đối với những hàng hóa đã bán, dịch vụ đã thực hiện: một doanh nghiệp phải có khả năng bán được hàng hóa dịch vụ và thu được tiền. Những cổ đông, nhà đầu tư,…đều quan tâm đến kết quả đạt được đối với số hàng hóa dịch vụ

đã bán như một kết quả giúp đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cũng như năng lực của nhà quản lý.

- Hiệu quả từ hoạt động kinh doanh: đối với những kết quả doanh nghiệp đã tạo ra trong kỳ sẽ làm cơ sở để người sử dụng đánh giá được tính hiệu quả từ hoạt động kinh doanh. Do đó, thông tin về kết quả kinh doanh cần phản ánh toàn diện kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp.
- Năng lực hoạt động: một doanh nghiệp bán được hàng hóa dịch vụ và hoạt động có hiệu quả chứng tỏ có năng lực hoạt động và phát triển trong nền kinh tế thị trường. Thông tin về kết quả kinh doanh cần cung cấp những kết quả giúp đánh giá toàn diện khả năng tạo ra lợi nhuận của mỗi doanh nghiệp.
- Khả năng sinh lợi từ những nguồn lực hiện có: ngoài những kết quả đạt được trong kỳ thông qua những hàng hóa dịch vụ đã bán, người sử dụng cũng quan tâm đến những hàng hóa dịch vụ chưa thực hiện và các nguồn lực hiện đang nắm giữ bởi doanh nghiệp. Người sử dụng cần thiết một bức tranh toàn cảnh về doanh nghiệp đối với toàn bộ nguồn lực hiện hữu.
- Tính minh bạch của thông tin: là đứng về phía bản thân doanh nghiệp, tự các doanh nghiệp phải công bố đầy đủ chi tiết thông tin về kết quả kinh doanh và mong muốn có sự đánh giá đúng mức về thực trạng tài chính của mình.
- Năng lực của nhà quản trị: thông tin về kết quả kinh doanh giúp cho người sử dụng đánh giá năng lực của nhà quản trị trong việc điều hành kinh doanh. Việc đánh giá này dựa trên những kết quả đạt được do hoạt động kinh doanh có hiệu quả và khả năng của nhà quản trị trong việc truyền tải đến người sử dụng kết quả kinh doanh một cách toàn diện để làm cơ sở hữu ích cho người sử dụng đưa ra những quyết định kinh tế.

- ***Khả năng dự đoán:*** thông tin về kết quả kinh doanh cần cung cấp cho người sử dụng những nhân tố giúp dự đoán tương lai liên quan đến việc đánh giá khoản đầu tư của họ và doanh nghiệp, đó là:

- Những giá trị mong đợi nhận được trong tương lai đối với nguồn lực hiện tại.
- Những rủi ro liên quan đến sự thay đổi giá trị tài sản.

Bởi vì, nền kinh tế thị trường ngày nay biến đổi không ngừng, kèm theo nó là những thay đổi về giá trị tiền tệ trong nền kinh tế. Thông tin về kết quả kinh doanh cần cung cấp khả năng dự đoán để người sử dụng thấy được toàn cảnh kinh doanh, ngoài kết quả đối với những hàng hóa dịch vụ đã bán, năng lực của doanh nghiệp trong dự báo những lợi ích cũng như rủi ro liên quan đến nguồn lực đang nắm giữ.

Như vậy, cùng với sự phát triển không ngừng của nền kinh tế, việc hoàn thiện thông tin về kết quả kinh doanh là cần thiết và việc này bao gồm cả vấn đề đo lường và khai báo trên BCTC. Đây là hai vấn đề khác nhau về bản chất và đều ảnh hưởng đến chất lượng thông tin về kết quả kinh doanh trên BCTC. Vì yêu cầu của người sử dụng ngày càng cao, do đó thông tin về kết quả kinh doanh cần luôn luôn được hoàn thiện để đáp ứng nhu cầu đó.

KẾT LUẬN CHƯƠNG I

Trên cơ sở nghiên cứu những lý luận chung về kết quả kinh doanh và thông tin về kết quả kinh doanh trên BCTC, tác giả nhận thấy tầm quan trọng của việc đo lường lợi nhuận và thông tin của lợi nhuận trên BCTC. Người ta đã đặt ra những nguyên tắc và giả định cho việc ghi nhận và trình bày lợi nhuận trên BCTC. Cùng với sự phát triển ngày càng đa dạng của kinh doanh và các nền kinh tế, sự thay đổi giá trị tiền tệ làm phát sinh các phương pháp đo lường lợi nhuận khác nhau cũng như nhu cầu ngày càng cao của các đối tượng sử dụng thông tin trên BCTC. Vì vậy, việc hoàn thiện thông tin về lợi nhuận, cụ thể là thông tin về lợi nhuận kế toán trên BCTC là một yêu cần cần thiết.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ÁP DỤNG CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY VÀ NHỮNG KHÁC BIỆT SO VỚI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ

2.1 THỰC TRẠNG BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ÁP DỤNG CHO CÁC DN VIỆT NAM

2.1.1 CƠ SỞ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

BCKQHĐKD được lập trên cơ sở các quy định pháp lý về kế toán. Các quy định pháp lý về kế toán gồm các văn bản pháp luật về kế toán do cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành, làm cơ sở điều chỉnh toàn bộ hoạt động kế toán. Hệ thống pháp luật về kế toán doanh nghiệp của Việt Nam hiện nay có thể phân ra ba cấp pháp lý như sau: Luật Kế toán và các Nghị định hướng dẫn thi hành luật; Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam; Chế độ, hướng dẫn kế toán cụ thể [16].

Luật Kế toán Việt Nam

Luật kế toán là văn bản pháp lý cao nhất về kế toán do Quốc hội ban hành (Ngày 17/6/2003 tại kỳ họp thứ 3 Quốc hội khóa XI), có hiệu lực thi hành từ 01/01/2004. Luật Kế toán quy định những vấn đề mang tính nguyên tắc và làm cơ sở nền tảng để xây dựng Chuẩn mực kế toán và Chế độ hướng dẫn kế toán.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam

Trên cơ sở những quy định chung ở Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán quy định những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản làm cơ sở cho việc ghi chép kế toán và lập BCTC. Các chuẩn mực kế toán tập trung vào quá trình lập và trình bày BCTC phục vụ chủ yếu cho những người sử dụng bên ngoài doanh nghiệp, được ban hành dưới dạng Quyết định của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Việt Nam không xây dựng một khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày BCTC như chuẩn mực kế toán quốc tế mà các chuẩn mực trực tiếp làm cơ sở cho lập và trình bày BCKQHĐKD là:

- *Chuẩn mực chung – VAS 01*: quy định những vấn đề liên quan đến nguyên tắc kế toán cơ bản, yêu cầu cơ bản của kế toán, định nghĩa và điều kiện ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính.

  - Các nguyên tắc kế toán cơ bản, bao gồm: Cơ sở dồn tích, Hoạt động liên tục, Giá gốc, Phù hợp, Nhất quán, Thận trọng, Trọng yếu.
  - Các yêu cầu cơ bản đối với kế toán gồm: Trung thực, Khách quan, Đầy đủ, Kịp thời, Dễ hiểu, Có thể so sánh.
  - Các yếu tố của BCTC và ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính để phản ánh Tình hình kinh doanh: Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí.

- *Chuẩn mực Trình bày báo cáo tài chính – VAS 21*: quy định mục đích, yêu cầu, nguyên tắc lập, kết cấu và nội dung chủ yếu của báo cáo.

  - Mục đích của BCTC: 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.
  - Yêu cầu lập và trình bày BCTC: BCTC phải được 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.
  - Nguyên tắc lập và trình bày BCTC: Hoạt động liên tục, Cơ sở dồn tích, Nhất quán,Trọng yếu và tập hợp, Bù trừ, Có thể so sánh.

- *Các chuẩn mực cụ thể khác*: quy định riêng về kế toán và trình bày thông tin cho từng đối tượng liên quan đến các chỉ tiêu trên BCKQHĐKD. Chẳng hạn, VAS 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót, chuẩn mực tập trung xử lý về thu nhập và chi phí là VAS 14 – Doanh thu và thu nhập khác, VAS 15 – Hợp đồng xây dựng, VAS 16 – Chi phí đi vay, những vấn đề về thu nhập và chi phí còn được đề cập rải rác ở nhiều chuẩn mực khác.

Chế độ kế toán doanh nghiệp

Chế độ kế toán doanh nghiệp bao gồm những quy định và hướng dẫn về kế toán trong một lĩnh vực hoặc một số công việc cụ thể do cơ quan quản lý nhà nước về kế toán hoặc tổ chức được cơ quan quản lý nhà nước ủy quyền ban hành.

Chế độ kế toán thường bao gồm các phần: Chế độ chứng từ kế toán; Hệ thống tài khoản kế toán; Chế độ sổ kế toán; Hệ thống báo cáo tài chính.

Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp, ngoại trừ các doanh nghiệp áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa. Chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006 có hiệu lực thi hành từ 01/01/2007, áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước.

2.1.2 LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

2.1.2.1 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VAS 21-TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

VAS 21 quy định "*Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh*" là một trong bốn báo cáo quan trọng trong Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

VAS 21 quy định các nội dung phải trình bày trên BCKQHĐKD bao gồm các khoản mục chủ yếu như: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; Các khoản giảm trừ; Giá vốn hàng bán; Doanh thu hoạt động tài chính; Chi phí tài chính; Chi phí bán hàng; Chi phí quản lý doanh nghiệp; Thu nhập khác; Chi phí khác; Thuế thu nhập doanh nghiệp; Lợi nhuận…Như vậy, VAS 21 quy định trình bày các yếu tố phản ánh tình hình kinh doanh trên một báo cáo duy nhất gọi là BCKQHĐKD. Cụ thể, các yếu tố Thu nhập được trình bày phân loại theo từng hoạt động và yếu tố Chi phí tương ứng trình bày theo chức năng chi phí. Lợi nhuận từ các hoạt động kinh doanh và hoạt động khác, lợi nhuận trước thuế và sau thuế trình bày riêng rẽ để cung cấp thông tin về kết quả kinh doanh riêng biệt từ các hoạt động khác nhau.

Các yếu tố của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:

Các yếu tố của BCKQHĐKD được quy định trong VAS 01 - Chuẩn mực chung.VAS 01 quy định: "*Lợi nhuận là thước đo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định lợi nhuận là Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí. Doanh thu, thu nhập khác, Chi phí và Lợi nhuận là các chỉ tiêu phản ánh tình hình kinh doanh của doanh nghiệp*".

Doanh thu và thu nhập khác

Định nghĩa

VAS 01: Doanh thu và thu nhập khác 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 làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu doanh nghiệp.

Doanh thu phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp thường bao gồm: doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia…

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, bao gồm các khoản thu nhập phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu như: thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng…

Xác định doanh thu và thu nhập khác

VAS 01: Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong BCKQHĐKD khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định một cách đáng tin cậy.

VAS 14 – Doanh thu và thu nhập khác quy định : Doanh thu cần được ghi nhận theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm điều kiện:

- Những rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa được chuyển giao phần lớn cho người mua ;
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa ;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn ;
- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng ;
- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi thỏa mãn tất cả bốn điều kiện sau:

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

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.

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.

Chi phí

Định nghĩa

VAS 01: Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Chi phí bao gồm các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác.

Chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như: giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí

quản lý doanh nghiệp, chi phí lãi tiền vay, và những chi phí liên quan đến hoạt động cho các bên khác sử dụng tài sản sinh ra lợi tức, tiền bản quyền,… Những chi phí này phát sinh dưới dạng tiền và các khoản tương đương tiền, hàng tồn kho, khấu hao máy móc, thiết bị.

Chi phí khác bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như : chi phí về thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, các khoản tiền bị khách hàng phạt do vi phạm hợp đồng,…

Xác định chi phí

VAS 01: Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong BCKQHĐKD khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Các chi phí được ghi nhận trong BCKQHĐKD phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ.

Như vậy, một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào BCKQHĐKD trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau., việc ghi nhận doanh thu, chi phí dựa trên nguyên tắc kế toán “cơ sở dồn tích” và “phù hợp”. Doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền. Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó.

2.1.2.2 CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP-NỘI DUNG VÀ CẤU TRÚC CỦA BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/TT-BTC, hướng dẫn chi tiết lập và trình bày BCKQHĐKD với mẫu báo cáo số B02-DN (xem phụ lục 1).

BCKQHĐKD trình bày thông tin về lợi nhuận từ các hoạt động riêng rẽ:

- ***Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh*** bao gồm:

  Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ cộng (+)

  Kết quả từ hoạt động tài chính trừ(-)

  Chi phí bán hàng và chi phí quản lý.

  Các nội dung phải trình bày liên quan đến từng hoạt động:

  - *Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ bao gồm:*

    -Doanh thu bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ.

    -Các khoản giảm trừ.

    -Doanh thu thuần về bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ.

    -Giá vốn hàng bán.

  - *Kết quả hoạt động tài chính*: Doanh thu hoạt động tài chính – Chi phí tài chính.

- ***Lợi nhuận khác***: bao gồm kết quả chênh lệch thu nhập và chi phí khác.
- ***Lợi nhuận kế toán***: bao gồm lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh và lợi nhuận khác.

Như vậy, BCKQHĐKD theo mẫu số B02-DN diễn giải các thành phần của lợi nhuận từ các hoạt động khác nhau cho phép người đọc thấy được cơ cấu thu nhập của doanh nghiệp. Kết quả của hoạt động tài chính được cộng vào trong kết quả của lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động khác được tách riêng khỏi kết quả hoạt động kinh doanh thông thường. Lợi nhuận kế toán nằm trong mối tương quan với doanh thu, thu nhập khác và chi phí. Lợi nhuận kế toán phản ánh kết quả đã thực hiện đối với hàng hóa dịch vụ đã bán ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu trong kỳ.

2.1.3 MỘT SỐ ĐÁNH GIÁ VỀ BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ÁP DỤNG CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Nhằm tăng cường tính thực tiễn cho những đánh giá chung và đánh giá thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD theo mục tiêu nghiên cứu, tác giả đã thực hiện một cuộc khảo sát phản ánh nhận thức chung của các đối tượng sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD. Từ đó bổ sung cho những nhận định và định ra phương hướng hoàn thiện phù hợp với yêu cầu hội nhập cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam.

2.1.3.1 THÔNG TIN CHUNG VỀ MẪU KHẢO SÁT

(1) Phạm vi khảo sát

Nhóm đối tượng khảo sát là Doanh nghiệp, Nhà đầu tư (chủ yếu tại Tp.HCM) - đây là các đối tượng tác động đến BCKQHĐKD. Cụ thể, doanh nghiệp là nơi tổ chức lập và trình bày, cung cấp thông tin, sử dụng thông tin trên BCKQHĐKD. Nhà đầu tư đại diện cho nhóm sử dụng thông tin từ BCKQHĐKD để ra quyết định.

- Thông tin chung về mẫu khảo sát phân loại theo loại hình sở hữu:
  - Công ty TNHH là: 11
  - Công ty Cổ phần là: 12
  - Công ty liên doanh là: 02
- Thông tin chung về mẫu khảo sát phân loại theo quy mô vốn góp chủ sở hữu:
  - < 100 tỷ đồng: 17 Công ty
  - Từ 100-200 tỷ đồng: 03 Công ty
  - Từ 200-500 tỷ đồng: 03 Công ty
  - > 500 tỷ đồng : 02 Công ty

(2) Nội dung khảo sát

Thực hiện khảo sát bằng bảng câu hỏi (xem phụ lục 2) về thực trạng của BCKQHĐKD và thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD.

Nhóm doanh nghiệp: đánh giá chung về hệ thống BCTC, từ đó đánh giá chung về BCKQHĐKD và thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD; Ý kiến về hoàn thiện BCKQHĐKD phù hợp với hội nhập kinh tế quốc tế.

Nhóm nhà đầu tư: đánh giá chung về việc sử dụng thông tin trên BCTC; từ đó đánh giá chung về BCKQHĐKD và thông tin về kết quả kinh doanh trên BCKQHĐKD; Ý kiến về việc hoàn thiện BCKQHĐKD phù hợp với hội nhập kinh tế quốc tế.

2.1.3.2 KẾT QUẢ KHẢO SÁT

Tổng số phiếu được gởi cho các doanh nghiệp là 30 phiếu, nhận về 25 phiếu hợp lệ, tỷ lệ 83%.

Tổng số phiếu gởi cho các đối tượng là nhà đầu tư là 10 phiếu, trong đó có 5 doanh nghiệp – đây là 5 doanh nghiệp vừa thuộc nhóm doanh nghiệp và vừa thuộc nhóm nhà đầu tư, và 5 nhà đầu tư lẻ là những cá nhân có tham gia hoạt động đầu tư.

Kết quả khảo sát được mô tả trong các bảng sau đây:

(1)Đánh giá chung về hệ thống BCTC hiện hành

Bảng 2.1A: Đánh giá chung về hệ thống BCTC hiện hành

Ý kiến Doanh Nghiệp / Nội dung	Không đồng ý	Tương đối không đồng ý	Không ý kiến	Tương đối đồng ý	Đồng ý
Các quy định pháp lý cho việc lập và trình bày BCTC về cơ bản đã hoàn chỉnh.	0 %	8%	8%	48%	36%
Các quy định về phương pháp đánh giá, ghi nhận và trình bày các yếu tố của BCTC đã phản ánh được tình hình tài chính, tình hình kinh doanh của doanh nghiệp.	0%	0%	4%	52%	44%
Về mặt cấu trúc, việc quy định hình thức trình bày làm cho BCTC chưa linh hoạt thích ứng với từng quy mô hoạt động của doanh nghiệp.	4%	8%	12%	40%	36%
Các chỉ tiêu trong từng BCTC chưa đầy đủ.	8%	12%	20%	32%	28%
Về cơ bản, BCTC đã cung cấp cho người đọc những thông tin hữu ích để ra các quyết định kinh tế.	4%	4%	8%	32%	52%

Nhận xét kết quả tại Bảng 2.1A

Theo đánh giá của đa số các doanh nghiệp thì khung pháp lý cho việc soạn thảo và trình bày BCTC về cơ bản đã hoàn chỉnh, với tỷ lệ tương đối đồng ý khá cao 48% và đồng ý đến 36%. Mặc dù việc quy định hình thức trình bày làm cho BCTC chưa thật sự linh hoạt nhưng về cơ bản, các yếu tố của BCTC đã phản ánh được tình hình tài chính, tình hình kinh doanh của doanh nghiệp và thông tin trên BCTC đã cung cấp cho người đọc là hữu ích để ra các quyết định kinh tế với tỷ lệ đồng ý là 52%. Từ đó dẫn đến nhận định, BCKQHĐKD là một báo cáo trong hệ thống BCTC doanh nghiệp quy định theo chuẩn mực kế toán Việt Nam, cùng với thông tin trên các BCTC khác, đã đem đến cho người đọc những thông tin hữu ích để ra các quyết định kinh tế. Các yếu tố trên BCKQHĐKD được đánh giá, ghi nhận, trình bày đã phản ánh được tình hình kinh doanh của doanh nghiệp.

(2)Đánh giá về BCKQHĐKD và thông tin trên BCKQHĐKD

Bảng 2.1B: Đánh giá về BCKQHĐKD và thông tin lợi nhuận trên BCKQHĐKD

Ý kiến Doanh Nghiệp / Nội dung	Không đồng ý	Tương đối không đồng ý	Không ý kiến	Tương đối đồng ý	Đồng ý
BCKQHĐKD nên được gọi là Báo cáo lợi nhuận.	30%	10%	10%	10%	40%
Thông tin trên BCKQHĐKD thật sự dễ hiểu đối với đa số người sử dụng.	0%	0%	0%	72%	28%
Các chỉ tiêu trên BCKQHĐKD phản ánh trung thực, hợp lý tình hình kinh doanh và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ hoạt động.	0%	0%	4%	68%	28%
Thông tin trên BCKQHĐKD chưa phản ánh kịp thời toàn bộ kết quả của quá trình hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.	36%	20%	12%	28%	4%
Thông tin trên BCKQHĐKD được quan tâm nhiều nhất là lợi nhuận.	0%	4%	%	40%	56%
Thông tin lợi nhuận thích hợp cho việc	0%	0%	0%	80%	20%

đánh giá khả năng sinh lời.					
Thông tin lợi nhuận thích hợp cho việc đánh giá năng lực của nhà quản trị doanh nghiệp trong việc điều hành kinh doanh.	0%	4%	4%	40%	52%
Thông tin lợi nhuận giúp dự đoán dòng tiền trong tương lai.	8%	8%	12%	40%	32%

Nhận xét kết quả tại Bảng 2.1B

Khi đánh giá về tên gọi của BCKQHĐKD hiện nay, có nhiều ý kiến đồng ý với tên gọi Báo cáo lợi nhuận và một số ý kiến khác không chấp thuận. Ý kiến không chấp thuận (30%) phần lớn cho rằng: thu nhập,chi phí và lợi nhuận là kết quả của hàng hóa, dịch vụ đã thực hiện và đây chính là kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp, do đó tên gọi hiện nay đã nói lên được nội dung của các yếu tố trình bày trong báo cáo. Một số ý kiến đồng ý (40%) thì cho rằng các công ty nước ngoài sử dụng tên gọi "Income Statement", do đó chúng ta cũng nên gọi là Báo cáo thu nhập.

Hầu hết (72%) các doanh nghiệp cho rằng thông tin trên BCKQHĐKD là thật sự dễ hiểu. Từ đó nhận định rằng, BCKQHĐKD là một báo cáo thông dụng, dễ đọc và cung cấp thông tin rất hữu ích cho đa phần người sử dụng. Việc hoàn thiện BCKQHĐKD là một việc hoàn toàn thiết yếu.

Đa số (68%) các doanh nghiệp đồng ý rằng BCKQHĐKD đã phản ánh trung thực, hợp lý tình hình kinh doanh và kết quả kinh doanh trong một kỳ hoạt động, và đã phản ánh kịp thời toàn bộ kết quả của quá trình kinh doanh. Các doanh nghiệp đang tiếp cận kết quả lợi nhuận dưới mục tiêu tính thuế mà chưa thực sự quan tâm đến kết quả lợi nhuận cho mục tiêu tài chính, vì việc phản ánh trung thực, hợp lý, cung cấp thông tin kịp thời xuất phát từ việc doanh nghiệp đã phản ánh đúng và kịp thời dựa trên hóa đơn, chứng từ.

Tất cả các doanh nghiệp đều rất quan tâm đến kết quả lợi nhuận và dĩ nhiên đồng ý về vai trò cung cấp thông tin của nó, đó là: đánh giá khả năng sinh lời, năng lực quản lý của nhà quản trị trong việc điều hành kinh doanh sao cho có lãi, là cơ sở để đánh giá nguồn tiền mà doanh nghiệp sẽ thu trong tương lai. Tất cả đều là những

mục tiêu cơ bản – quan trọng của mọi doanh nghiệp. Vậy, thật sự rất cần thiết phải nhận thức rõ ràng về bản chất của lợi nhuận để làm cơ sở cho việc phân tích chính xác.

Bảng 2.1C: Đánh giá về thông tin lợi nhuận gắn với vốn chủ sở hữu

Ý kiến Doanh Nghiệp / Nội dung	Không đồng ý	Tương đối không đồng ý	Không ý kiến	Tương đối đồng ý	Đồng ý
Thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD chưa thực sự gắn kết với sự biến động vốn chủ sở hữu.	20%	4%	44%	16%	4%
Hiện nay còn có các giao dịch, sự kiện khác làm phát sinh các khoản lãi/lỗ trong kỳ ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu chưa được phản ánh trong kết quả lợi nhuận.	32%	20%	40%	4%	4%
Để cung cấp thông tin trung thực và hợp lý, việc công bố tất cả các khoản lãi/lỗ ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu trong kỳ tập hợp trên một báo cáo là cần thiết.	28%	20%	36%	8%	8%

Nhận xét kết quả tại Bảng 2.1C

Đa số các doanh nghiệp không đồng ý (20%-32%) hoặc không có ý kiến (40%-44%) đối với những phát biểu về lợi nhuận gắn với sự biến động vốn chủ sở hữu. Điều này khẳng định, hiện nay nhận thức về kết quả lợi nhuận tạo ra trong kỳ là chưa toàn diện, chưa đúng với bản chất của nó là phần vốn tăng thêm của người chủ sở hữu do hoạt động kinh doanh.

(3) Ý kiến của doanh nghiệp về BCKQHĐKD hiện hành phù hợp với yêu cầu phát triển kinh tế và hội nhập kinh tế quốc tế

Tất cả 100% các doanh nghiệp đều đồng ý rằng BCKQHĐKD cần liên tục hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế và hội nhập kinh tế quốc tế dù rằng về cơ bản vẫn đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng.

Điều này cho thấy, tất cả các doanh nghiệp đều nhận thức rất rõ yêu cầu BCTC phải được hoàn thiện để đáp ứng về thông tin tài chính hữu ích và minh bạch.

(4) Đánh giá của nhà đầu tư về việc sử dụng thông tin trên BCTC

Bảng 2.1D: Đánh giá chung của nhà đầu tư về việc sử dụng thông tin trên BCTC

Mức độ BCTC có tác động đến quyết định đầu tư.	Không ảnh hưởng	0%	Ảnh hưởng đáng kể	60%
	Ảnh hưởng một phần	10%	Hoàn toàn ảnh hưởng	30%
Thông tin hữu ích để ra quyết định cung cấp từ	Bảng cân đối kế toán	30%	BCKQHĐKD	40%
	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	10%	Thuyết minh BCTC	0%
	Bộ BCTC	20%		
BCTC đã được chuẩn hóa, đầy đủ, hợp lý	Không đồng ý	10%	Đồng ý	20%
	Đồng ý một phần	60%	Không ý kiến	10%

Nhận xét kết quả tại Bảng 2.2D

BCTC có ảnh hưởng đáng kể đến quyết định đầu tư (60%). Hiện thông tin chủ yếu để ra quyết định đầu tư là Bảng cân đối kế toán (30%) và BCKQHĐKD (40%). Họ chưa hài lòng về tính hợp lý, đầy đủ của BCTC (tỷ lệ đồng ý một phần là 60%).

(5) Đánh giá về BCKQHĐKD và thông tin trên BCKQHĐKD

Bảng 2.1E: Đánh giá của nhà đầu tư về BCKQHĐKD và thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD

Thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD đóng vai trò vô cùng quan trọng tác động đến quyết định đầu tư.	Không đồng ý	0%	Đồng ý	60%
	Đồng ý một phần	40%	Không ý kiến	0%
BCKQHĐKD cần xem xét bổ sung về:	Cách thức trình bày	10%	Cách thức công bố	10%
	Thông tin đánh giá toàn diện khả năng tạo lợi nhuận trong tương lai và khả năng tạo ra tiền của doanh nghiệp.	60%	Phương pháp đánh giá, ghi nhận nhằm tăng cường khả năng trình bày trung thực thông tin về kết quả kinh doanh.	20%
	Không ý kiến	0%		

Nhận xét kết quả tại Bảng 2.1E

Thông tin về lợi nhuận kế toán đóng vai trò vô cùng quan trọng tác động đến quyết định đầu tư (60% đồng ý). Chính vì vậy, một tỷ lệ cao (60%) nhà đầu tư mong muốn bổ sung thông tin đánh giá toàn diện khả năng tạo ra lợi nhuận trong tương lai và khả năng tạo ra tiền của doanh nghiệp.

(6) Ý kiến nhà đầu tư về việc hoàn thiện thông tin trên BCKQHĐKD phù hợp với hội nhập kinh tế quốc tế

Tất cả (100%) nhà đầu tư được khảo sát đều đồng ý :

- Sắp xếp lại các chỉ tiêu hướng đến tính hữu ích của thông tin.
- Hoàn thiện BCKQHĐKD phù hợp với nhu cầu thông tin đa dạng cho các đối tượng và theo thông lệ quốc tế.

Như vậy: Căn cứ từ kết quả khảo sát nhận thức chung về BCKQHĐKD và thông tin về kết quả kinh doanh áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, tác giả đưa ra một số nhận định về thực trạng BCKQHĐKD hiện nay và thông tin về kết quả kinh doanh như sau:

- Về cơ bản, BCKQHĐKD đã đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin hữu ích đến người sử dụng.
- Nhận thức chung của các đối tượng về lợi nhuận kế toán gắn với sự biến động vốn chủ sở hữu là chưa toàn diện. Thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD chưa thể hiện đầy đủ mối liên hệ với vốn chủ sở hữu.
- Trước yêu cầu hội nhập kinh tế, việc hoàn thiện thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD là yêu cầu cần thiết.

Từ những nhận định trên và căn cứ vào mục tiêu nghiên cứu, tác giả tiếp tục nghiên cứu về lập và trình bày BCKQHĐKD theo Chuẩn mực kế toán quốc tế để định ra phương hướng hoàn thiện.

2.2 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

2.2.1 TRÌNH BÀY BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP THEO IAS 1-TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH.

IAS 1 – Trình bày BCTC (IAS 1 – Presentation of Financial Statements) quy định cho việc lập và trình bày BCTC. Mục tiêu của IAS 1 là đưa ra những nguyên tắc cơ bản cho việc lập và trình bày BCTC theo mục đích chung.

IAS 1-bản điều chỉnh 2007 thay đổi thuật ngữ Báo cáo kết quả kinh doanh (Income Statement) bằng thuật ngữ *Báo cáo lợi nhuận tổng hợp (Statement of Comprehensive Income) (Xem thêm phụ lục 5).* Báo cáo lợi nhuận tổng hợp là một trong bộ BCTC đầy đủ được quy định bởi IASB dùng để phản ánh tình hình kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

Báo cáo lợi nhuận tổng hợp có thể được trình bày chung hoặc kết hợp hai báo cáo riêng rẽ, nhưng về cơ bản phản ánh:

- Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh (Net Income): đây là kết quả đã thực hiện đối với các hàng hóa, dịch vụ hay giao dịch làm ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu.
- Lợi nhuận tổng hợp khác (Other Comprehensive Income): đây là kết quả những giao dịch ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu và được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu (không kể các khoản có nguồn gốc từ chủ sở hữu).
- Lợi nhuận kế toán: là tất cả những khoản thu nhập, chi phí ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu (không kể các khoản có nguồn gốc từ chủ sở hữu).

2.2.1.1CÁC YẾU TỐ CỦA BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

Chuẩn mực chung (IAS Framework) quy định các yếu tố trực tiếp liên quan đến phản ánh tình hình kinh doanh là *thu nhập và chi phí*. Định nghĩa và điều kiện ghi nhận như sau:

- ***Thu nhập:*** là các khoản lợi ích tăng lên trong kỳ do tăng tài sản hay giảm nợ phải trả, làm cho vốn chủ sở hữu tăng lên nhưng không phải do góp vốn. Điều kiện để ghi nhận là khi có sự gia tăng lợi ích kinh tế liên quan đến sự gia tăng tài sản hay giảm nợ phải trả và số tiền này có thể xác định một cách đáng tin cậy.

- Chi phí: là các khoản lợi ích kinh tế tương lai giảm xuống do giảm tài sản hay tăng nợ phải trả, làm cho vốn chủ sở hữu giảm nhưng không phải do phân phối vốn. Điều kiện để ghi nhận là khi có lợi ích kinh tế tương lai giảm xuống liên quan đến giảm tài sản hay tăng nợ phải trả và số tiền có thể xác định một cách đáng tin cậy.

2.2.1.2 CẤU TRÚC – NỘI DUNG CỦA BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

(1) Lợi nhuận (Net Income) – Lợi nhuận tổng hợp (Comprehensive Income)

Thuật ngữ lợi nhuận kế toán được hiểu theo một khái niệm toàn diện hơn gọi là *Lợi nhuận tổng hợp (Comprehensive Income).*

Lợi nhuận tổng hợp: là sự thay đổi trong vốn chủ sỡ hữu của đơn vị trong kỳ từ những giao dịch, sự kiện hay các trường hợp khác phát sinh từ những nguồn không phải chủ sở hữu. Nó bao gồm tất cả thay đổi trong tài sản thuần của kỳ kế toán, ngoại trừ kết quả đầu tư của chủ sở hữu và phân phối cho chủ sở hữu. Lợi nhuận tổng hợp cũng được hiểu theo nghĩa rộng hơn là kết quả của tình hình kinh doanh (Net income) và khoản chênh lệch chưa tính vào kết quả hoạt động nhưng được tính vào thành phần vốn chủ sở hữu (không kể phần đóng góp và phân phối cho chủ sở hữu) (Other Comprehensive Income)

Lợi nhuận tổng hợp = Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh (Net Income) + Lợi nhuận tổng hợp khác (Other Comprehensive Income).

IAS 1 nêu rõ mục đích thay đổi: "*mục tiêu của IASB trong việc điều chỉnh IAS 1 là nhằm tập hợp thông tin BCTC dựa trên các khoản mục có cùng tính chất trọng yếu. Dựa trên quan điểm này, IASB cho rằng sẽ thực sự hữu ích khi trình bày riêng rẽ sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu (tài sản thuần) của doanh nghiệp trong một kỳ từ những nghiệp vụ có nguồn gốc chủ sở hữu và những thay đổi khác trong vốn chủ sở hữu. IASB quyết định, tất cả những thay đổi trong vốn chủ sở hữu có nguồn gốc chủ sở hữu sẽ được trình bày trong Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu, riêng rẽ với những thay đổi trong vốn chủ sở hữu không có nguồn gốc từ chủ sở hữu*".

(2) Lợi nhuận tổng hợp khác (Other comprehensive income):

Lợi nhuận tổng hợp khác: là các khoản mục thu nhập và chi phí không được ghi nhận trong kết quả lãi lỗ mà được ghi trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

- Lợi nhuận tổng hợp khác được phân thành hai loại:
  - Được điều chỉnh vào lợi nhuận: các khoản lãi/lỗ đã ghi nhận trong lợi nhuận tổng hợp khác kỳ trước được điều chỉnh vào kết quả lợi nhuận trong kỳ hiện hành.
  - Không điều chỉnh vào lợi nhuận: các khoản lãi/lỗ được ghi trực tiếp vào vốn chủ sở hữu sẽ được ghi nhận trong vốn chủ sở hữu khi thực hiện mà không điều chỉnh vào kết quả lợi nhuận.
- Các thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác:
  - Lãi lỗ đối với đánh giá lại tài sản (IAS 16 và IAS 38)
  - Lãi lỗ đối với quỹ lợi ích nhân viên xác định (IAS 19)
  - Lãi lỗ từ chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở hoạt động ở nước ngoài (IAS 21)
  - Lãi lỗ đánh giá lại tài sản tài chính dùng để bán (IAS 39)
  - Lãi lỗ đối với công cụ phòng ngừa rủi ro tiền tệ (IAS 39).

a/Lãi lỗ đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng và máy móc thiết bị theo giá trị hợp lý quy định trong IAS 16-Bất động sản, nhà xưởng và máy móc thiết bị (IAS 16-Property, Plant and Equipment)

-IAS 16 quy định cho tất cả các loại tài sản cố định hữu hình là nhà xưởng, máy móc, thiết bị sản xuất được doanh nghiệp giữ để sản xuất, cung cấp hàng hóa và dịch vụ, cho thuê, dùng trong quản lý và sử dụng trong nhiều kỳ. Chuẩn mực quy định những nội dung liên quan đến: thời gian ghi nhận tài sản, xác định giá trị ghi sổ tài sản, phương pháp khấu hao, đánh giá lại, thông tin công bố.

-IAS 16 cho phép lựa chọn một trong hai phương pháp sau để trình bày giá trị của tài sản cố định trên báo cáo tài chính là: giá gốc (Cost model) và đánh giá lại theo giá trị hợp lý (Revaluation model):

- Theo phương pháp giá gốc, các khoản mục tài sản cố định trình bày trên báo cáo tài chính theo giá gốc trừ đi khấu hao lũy kế và tổn thất tài sản.
- Theo phương pháp đánh giá theo giá trị hợp lý, các khoản mục tài sản cố định được trình bày theo giá trị hợp lý tại ngày đánh giá lại trừ khấu hao lũy kế và tổn thất tài sản. Sự tăng giá trị đánh giá lại của các khoản mục tài sản cố định sẽ ghi trực tiếp vào vốn chủ sở hữu ở mục *Số dư đánh giá lại tài sản (Revaluation surplus)*; sự giảm giá trị đánh giá lại được ghi nhận là chi phí.

Giá trị hợp lý: là cơ sở để đánh giá lại tài sản tại ngày đánh giá. IAS 16 chỉ ra rằng giá trị hợp lý là giá trị tài sản có thể đem trao đổi giữa các bên có hiểu biết, có thiện chí trong một giao dịch trao đổi ngang giá.

-Ghi nhận trong thành phần lợi nhuận tổng hợp khác:

- Tăng giá trị ghi vào mục số dư đánh giá lại tài sản trong thành phần vốn chủ sở hữu và trình bày trong thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác.
- Giảm giá trị ghi vào chi phí trong kết quả lợi nhuận (Net Income).

-Lãi lỗ đánh giá lại bất động sản, nhà cửa và máy móc thiết bị ghi vào thành phần lợi nhuận tổng hợp khác thuộc loại được điều chỉnh vào lợi nhuận.

b/Lãi lỗ tính toán quỹ đối với quỹ lợi ích nhân viên xác định theo IAS 19 – Lợi ích của công nhân viên (Employee Benefits):

-IAS 19 áp dụng cho tất cả các loại lợi ích của công nhân viên bao gồm các lợi ích theo thỏa thuận chính thức và theo các thông lệ không chính thức.Các loại lợi ích được xác định đó là:

- Các lợi ích ngắn hạn cho công nhân viên (ví dụ tiền công, tiền thưởng và bảo hiểm xã hội).
- Các lợi ích sau khi hết thời gian làm việc (ví dụ lương hưu và các khoản trợ cấp hưu trí khác).
- Các lợi ích dài hạn khác trả cho công nhân viên (ví dụ chế độ nghỉ theo thâm niên, và hưởng phân chia lợi nhuận, thưởng và bồi thường về sau nếu không phải trả trong vòng 12 tháng
- Các lợi ích hưởng khi chấm dứt hợp đồng lao động.

- Các lợi ích cho công nhân viên được quy định theo cả hai điều kiện sau:

- Nghĩa vụ pháp lý : xuất phát từ quy định của pháp luật
- Nghĩa vụ xây dựng: xuất phát từ các thông lệ không chính thức dẫn tới nghĩa vụ mà theo đó doanh nghiệp không có lựa chọn thực tế nào khác ngoài việc cho công nhân viên hưởng lợi ích (ví dụ doanh nghiệp có lịch sử tăng các khoản lợi ích cho công nhân viên để bù giá lạm phát ngay cả nếu đây không phải là nghĩa vụ pháp lý).

-Có hai loại quỹ lợi ích dành cho công nhân viên sau khi hết thời gian làm việc:

- *Quỹ đóng góp xác định***:** nghĩa vụ pháp lý hoặc xây dựng của doanh nghiệp được hạn chế theo mức chấp nhận đóng góp vào quỹ. Rủi ro quản lý quỹ (là tài sản đem đầu tư không đủ để đáp ứng những lợi ích mong đợi) sẽ do công nhân viên gánh chịu.
- *Quỹ lợi ích xác định:* nghĩa vụ của doanh nghiệp là cung cấp các lợi ích đã thỏa thuận cho công nhân viên hiện đang và đã làm việc trước đây. Rủi ro quản lý quỹ (chi phí để mang lại lợi ích lớn hơn dự tính) và rủi ro đầu tư sẽ do doanh nghiệp gánh chịu.

- *Theo quỹ đóng góp xác định:* một doanh nghiệp ghi nhận các khoản đóng góp vào quỹ đóng góp xác định là chi phí khi nhân viên cung cấp dịch vụ của mình để đổi lấy những khoản đóng góp này. Quỹ này sẽ được đem đi đầu tư. Nếu việc đầu tư thuận lợi sẽ đem đến cho nhân viên những lợi ích cao hơn.

- *Theo quỹ lợi ích xác định*: một doanh nghiệp xây dựng quỹ này dựa trên các giả định tính toán quỹ mang tính tương thích, công bằng và có lợi cho cả hai bên về các biến số nhân công (ví dụ tỷ lệ thay đổi, tỷ lệ nghỉ hưu sớm…) và các biến số tài chính (ví dụ tăng lương trong tương lai, các thay đổi lợi ích, tỷ lệ chiết khấu, lợi ích mong đợi đối với tài sản quỹ…). Quỹ này được xác định trước và doanh nghiệp đóng góp vào quỹ. Quỹ được đem đi đầu tư. Rủi ro đầu tư do doanh nghiệp chịu. Doanh nghiệp quyết định giá trị hiện tại của các khoản nghĩa vụ theo quỹ lợi ích xác định và giá trị hợp lý của bất kỳ tài sản nào từ quỹ cân đối đủ để

những khoản được ghi nhận trong báo cáo tài chính không có gì khác biệt đáng kể so với những khoản cần được xác định vào ngày lập bảng cân đối kế toán.

- Lãi lỗ tính toán quỹ phát sinh khi:

  - Những sự kiện thực tế phát sinh (ví dụ như tỷ lệ thay đổi của nhân viên, tăng lương…) khác với những giả định tính toán quỹ đã ước tính để xác định nghĩa vụ theo quỹ lợi ích xác định.
  - Những giả định tính toán quỹ được điều chỉnh.
  - Lợi ích thực tế thu được từ tài sản quỹ lợi ích xác định khác với những giả định ban đầu về lợi ích mong đợi từ tài sản quỹ.

- Lãi lỗ tính toán quỹ lợi ích xác định được ghi nhận trong vốn chủ sở hữu và được trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp. Lãi lỗ tính toán quỹ này không được điều chỉnh vào lãi lỗ của hoạt động kinh doanh.

c/ Lãi lỗ từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài theo IAS 21 - Ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá hối đoái (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates).

-IAS 21 áp dụng để hạch toán cho các giao dịch bằng ngoại tệ và việc chuyển đổi các báo cáo tài chính của các đơn vị hoạt động ở nước ngoài.

- Các đơn vị hoạt động ở nước ngoài: một hoạt động ở nước ngoài là một công ty con, các công ty có liên hệ, đơn vị liên doanh, liên kết hoặc chi nhánh có hoạt động được đặt tại hoặc được tiến hành tại một nước khác không phải là nước sở tại của doanh nghiệp lập báo cáo. Cần phân biệt hai loại cơ sở hoạt động ở nước ngoài:

  - Đơn vị hoạt động ở nước ngoài (Foreign entity): hoạt động ở nước ngoài không phải là một phần hợp nhất trong hoạt động của doanh nghiệp báo cáo.
  - Hoạt động hợp nhất ở nước ngoài (Foreign operation): hoạt động ở nước ngoài là một phần hợp nhất với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo.

- IAS 21 hiện nay cho phép sử dụng đồng tiền chức năng là đồng tiền của nền kinh tế mà đơn vị hoạt động có thể trùng với đồng tiền của công ty mẹ hoặc khác với đồng tiền công ty mẹ sử dụng trình bày BCTC.

- IAS 21 yêu cầu BCTC của cơ sở hoạt động ở nước ngoài có đồng tiền chức năng khác với đồng tiền của công mẹ sẽ được chuyển đổi báo cáo theo phương pháp tỷ giá hiện hành (Current rate method). BCTC của cơ sở hoạt động nước ngoài có đồng tiền chức năng là đồng tiền của công ty mẹ thì được chuyển đổi theo phương pháp theo thời gian (Temporal method). Cụ thể:

- *Phương pháp tỷ giá hiện hành:* tài sản và nợ phải trả chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành; vốn chủ sở hữu chuyển đổi theo tỷ giá gốc; báo cáo kết quả kinh doanh chuyển đổi theo tỷ giá trung bình. Kết quả chênh lệch tỷ giá chuyển đổi là kết quả chưa thực hiện. Kết quả chênh lệch tỷ giá sau chuyển đổi được đưa trực tiếp vào vốn chủ sở hữu cho đến khi xảy ra sự chuyển nhượng cơ sở hoạt động ở nước ngoài thì kết quả chênh lệch tỷ giá lũy kế mới được ghi nhận vào lãi lỗ như là lãi lỗ của việc chuyển nhượng.

- *Phương pháp theo thời gian*: tài sản và nợ phải trả được chuyển đổi theo giá gốc, trong đó các khoản mục tiền, nợ phải thu, nợ phải trả (như chứng khoán ngắn hạn, tiền và các khoản phải thu, nợ ngắn hạn, nợ dài hạn) được phản ánh theo giá trị hiện tại được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành; vốn chủ sở hữu chuyển đổi theo giá gốc; báo cáo hoạt động kinh doanh chuyển đổi theo tỷ giá gốc tại thời điểm nghiệp vụ xảy ra tuy nhiên doanh thu và chi phí có thể chuyển đổi theo tỷ giá trung bình). Kết quả chênh lệch tỷ giá sau chuyển đổi được ghi nhận vào lãi lỗ trong kỳ.

- Chỉ có kết quả lãi lỗ chênh lệch tỷ giá chuyển đổi BCTC theo phương pháp tỷ giá hiện hành được trình bày trong thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác và được điều chỉnh vào lợi nhuận khi nó được thực hiện.

d/ Lãi lỗ đánh giá lại tài sản cố định vô hình trong IAS 38 – Tài sản cố định vô hình (IAS 38 – Intangible Assets).

- IAS 38 quy định những nguyên tắc hạch toán cho tất cả các tài sản cố định vô hình không được quy định chi tiết trong một chuẩn mực nào khác. Chuẩn mực quy định những nguyên tắc đo lường và những thông tin được công bố liên quan đến tài sản cố định vô hình.

- Một tài sản cố định vô hình là một tài sản phi tiền tệ có thể xác định được mà không cần có nội dung vật chất. Ba thuộc tính của một tài sản cố định vô hình là: phi vật chất, được kiểm soát và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai. Ví dụ: phần mềm, bản quyền, đặc quyền kinh doanh, danh sách khách hàng, các tài sản cố định vô hình hình thành trong quá trình phát triển.

- Điều kiện ghi nhận một tài sản cố định vô hình khi và chỉ khi có khả năng là doanh nghiệp sẽ thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản này và giá trị của tài sản có thể tính toán một cách đáng tin cậy.

- Đánh giá lại tài sản: sau khi ghi nhận ban đầu, tài sản cố định vô hình sẽ được đánh giá lại theo giá trị hợp lý tại ngày đánh giá lại trừ đi khấu hao lũy kế và giảm giá tài sản. Giá trị hợp lý trong trường hợp này được xác định tham chiếu đến một thị trường hoạt động cạnh tranh.

- Ghi nhận lãi lỗ do đánh giá lại tương tự lãi lỗ do đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng, máy móc thiết bị theo IAS 16 (phần a).

- Lãi lỗ do đánh giá lại này thuộc loại không điều chỉnh vào lợi nhuận. Lũy kế thặng dư đánh giá lại trong vốn chủ sở hữu được chuyển trực tiếp vào lợi nhuận giữ lại khi thanh lý hoặc chuyển nhượng tài sản.

e/Lãi lỗ đối với các khoản đầu tư công cụ vốn đo lường theo giá trị hợp lý và rủi ro tín dụng liên quan đến nợ tài chính theo IFRS 9-Công cụ tài chính (IFRS 9 – Financial Instruments).

- IFRS 9 quy định việc ghi nhận và xác định giá trị các công cụ tài chính, giải thích và hướng dẫn chi tiết hơn cho IAS 39 – Công cụ tài chính: ghi nhận và xác định giá trị (IAS 39-Financial Instruments: Recognition and Measurement)

- Theo IAS 32 – Công cụ tài chính: công bố và trình bày (IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation): công cụ tài chính là bất kỳ hợp đồng nào mang lại một tài sản tài chính cho tổ chức này và một khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn cổ phần cho một tổ chức khác.

- Các công cụ tài chính được giao dịch trên thị trường tài chính, bao gồm các công cụ tài chính được giao dịch trên thị trường vốn, thị trường tiền tệ và thị trường tài chính phái sinh.

- Công cụ vốn: là bất kỳ hợp đồng nào cho thấy phần lợi ích còn lại trong các tài sản của doanh nghiệp sau khi trừ đi tất cả các khoản nợ. Nghĩa vụ phát hành công cụ vốn không phải là một khoản nợ tài chính do nghĩa vụ này dẫn đến việc làm tăng vốn chủ sở hữu và không gây tổn thất cho doanh nghiệp. Việc phân loại các công cụ tài chính thành tài sản, nợ hay công cụ vốn theo nguyên tắc chú trọng bản chất hơn hình thức.

- IFRS 9 quy định các công cụ vốn được đo lường theo giá trị hợp lý. Những thay đổi theo giá trị hợp lý được trình bày trong kết quả kinh doanh. Chỉ một trường hợp được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý với những thay đổi theo giá trị hợp lý được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu và trình bày trong lợi nhuận tổng hợp khác là *công cụ vốn không giữ để bán (không kinh doanh)*, chỉ có thu nhập từ cổ tức được ghi nhận vào lãi lỗ của kết quả kinh doanh. Việc ghi nhận vào vốn chủ sở hữu này thuộc loại không điều chỉnh vào lợi nhuận, tức là không được ghi nhận lại vào lãi lỗ của kết quả kinh doanh.

f/Lãi lỗ của công cụ phòng ngừa rủi ro đối với lưu chuyển tiền tệ theo IAS 39 – Công cụ tài chính : ghi nhận và xác định giá trị (IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement).

- IAS 39 là chuẩn mực xây dựng các nguyên tắc cơ bản cho việc ghi nhận, xác định giá trị và công bố thông tin về các công cụ tài chính trong BCTC.

- IAS 39 đưa ra nguyên tắc cho việc ghi nhận các công cụ phòng ngừa rủi ro đối với tài sản tài chính và nợ tài chính. Theo đó, phòng ngừa rủi ro có nghĩa là chọn lựa một công cụ phái sinh hay một công cụ tài chính không thuộc loại phái sinh để bù trừ các thay đổi về giá trị hợp lý hay lưu chuyển tiền tệ của khoản được phòng ngừa.

- Kế toán phòng ngừa rủi ro ghi nhận một cách đối xứng các tác động ngược chiều đến kết quả kinh doanh do những thay đổi về giá trị hợp lý của những công cụ

phòng ngừa rủi ro và khoản liên quan được phòng ngừa rủi ro. Có ba loại phòng ngừa rủi ro là: phòng ngừa rủi ro đối với giá trị hợp lý, phòng ngừa rủi ro đối với lưu chuyển tiền tệ, phòng ngừa rủi ro đầu tư thuần vào đơn vị nước ngoài.

- Phòng ngừa rủi ro đối với lưu chuyển tiền tệ: là phòng ngừa rủi ro của lưu chuyển tiền tệ liên quan đến:

- Tài sản hay nợ đã được ghi nhận (ví dụ: các khoản lãi trả trong tương lai của một trái phiếu)
- Các giao dịch dự báo (ví dụ: việc mua hay bán hàng tồn kho được dự tính trước)
- Cam kết chắc chắn (ví dụ: hợp đồng mua hay bán tài sản tại một mức giá ấn định bằng đồng tiền báo cáo của doanh nghiệp).

- Những quy định sau áp dụng cho phòng ngừa rủi ro đối với lưu chuyển tiền tệ:

- Phần lãi hay lỗ từ các công cụ dự phòng được coi là có hiệu quả được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu thông qua lợi nhuận tổng hợp khác. Phần không hiệu quả được báo cáo vào kết quả kinh doanh.
- Nếu cam kết chắc chắn hoặc giao dịch dự báo được phòng ngừa rủi ro làm phát sinh việc ghi nhận tài sản hay nợ, thì lãi hay lỗ trước đây đã được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu cần được đưa ra và chuyển vào định giá ban đầu của chi phí mua khoản tài sản hay nợ đó.
- Đối với phòng ngừa rủi ro lưu chuyển tiền tệ không làm phát sinh tài sản hay nợ, lãi hay lỗ ghi nhận vào vốn chủ sở hữu cần được chuyển vào kết quả kinh doanh khi giao dịch diễn ra.

Nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro thường được coi là có hiệu quả cao nếu, vào thời điểm ban đầu và trong suốt thời gian phòng ngừa rủi ro, doanh nghiệp có thể mong đợi thay đổi về giá trị hợp lý hay các luồng lưu chuyển tiền tệ của khoản được phòng ngừa rủi ro được bù trừ gần như toàn bộ với những thay đổi về giá trị hợp lý các công cụ phòng ngừa rủi ro, kết quả thực tế trong khoảng 80% đến 125%. Phòng ngừa rủi ro không hiệu quả là khoản dự phòng mà kết quả thực tế nằm ngoài khoảng được nêu trên.

g/ ***Lãi lỗ đối với tài sản tài sản tài chính có thể đem bán theo IAS 39 – Công cụ tài chính: ghi nhận và xác định giá trị (IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement).***

- Tài sản tài chính là bất kỳ tài sản nào trong danh mục sau:
  - Tiền
  - Một công cụ vốn cổ phần của một tổ chức khác
  - Một quyền theo hợp đồng nhằm mục đích:
    - Nhận tiền hoặc tài sản tài chính khác từ tổ chức khác; hoặc
    - Trao đổi các tài sản tài chính hoặc các khoản nợ tài chính với tổ chức khác dưới các điều kiện có lợi cho tổ chức; hoặc
  - Một hợp đồng sẽ (hoặc có thể) được thanh toán bằng công cụ vốn cổ phần của chính tổ chức và là:
    - Một công cụ phi phái sinh để tổ chức bị bắt buộc hoặc có thể bị bắt buộc nhận một số lượng biến đổi về các công cụ vốn cổ phần của chính tổ chức; hoặc
    - Một công cụ phái sinh mà sẽ hoặc có thể được thanh toán, ngoại trừ việc trao đổi lấy một số tiền cố định hoặc tài sản tài chính khác tương ứng với số lượng công cụ vốn cố định của chính tổ chức.

- Tài sản được phân thành bốn loại:
  - Loại 1: Tài sản tài chính đo lường theo nguyên giá giá trị hợp lý thông qua lợi nhuận hoặc lỗ;
  - Loại 2: Các khoản đầu tư nắm giữ đến kỳ đáo hạn ghi nhận nguyên giá theo chi phí phân bổ (Amortized cost);
  - Loại 3: Các khoản cho vay và phải thu khởi tạo bởi doanh nghiệp ghi nhận theo chi phí phân bổ ;
  - Loại 4: Các tài sản tài chính sẵn sàng để bán (không kinh doanh) ghi nhận theo nguyên giá giá trị hợp lý.

- Lợi nhuận/lỗ từ việc xác định lại theo giá trị hợp lý của tài sản tài chính nhìn chung được ghi nhận vào báo cáo lợi nhuận. Tuy nhiên *lãi/lỗ đối với tài sản tài*

chính sẵn sàng để bán có thể được ghi vào vốn chủ sở hữu và trình bày trong lợi nhuận tổng hợp khác cho đến khi tài sản đó được bán ra. Thuộc loại được điều chỉnh vào lợi nhuận, khi đó giá trị lũy kế lãi/lỗ được chuyển sang báo cáo lợi nhuận và điều chỉnh trong lợi nhuận tổng hợp khác.

(3) Trình bày Báo cáo lợi nhuận tổng hợp :

- Báo cáo lợi nhuận tổng hợp được lựa chọn một trong hai cách trình bày hoặc đơn hoặc liên kết, theo đó:

- Trình bày trên một báo cáo: gọi là Báo cáo lợi nhuận tổng hợp trình bày kết quả lợi nhuận (phần Net Income) và lợi nhuận tổng hợp khác.
- Trình bày trên hai báo cáo liên kết: Báo cáo lợi nhuận (Income Statement) và Báo cáo lợi nhuận tổng hợp (*Statement of Comprehensive Incom*e): với việc bắt đầu bằng kết quả lợi nhuận và tiếp theo là kết quả lợi nhuận tổng hợp khác, chỉ tiêu lợi nhuận tổng hợp là tổng cộng lợi nhuận và lợi nhuận tổng hợp khác.

- Phần Báo cáo lợi nhuận (Income Statement): trình bày kết quả doanh thu, chi phí và lãi lỗ thực hiện trong kỳ. IAS 1 không đưa ra yêu cầu mà cho phép cả hai cách thức trình bày chi phí: theo bản chất chi phí hoặc theo chức năng chi phí.

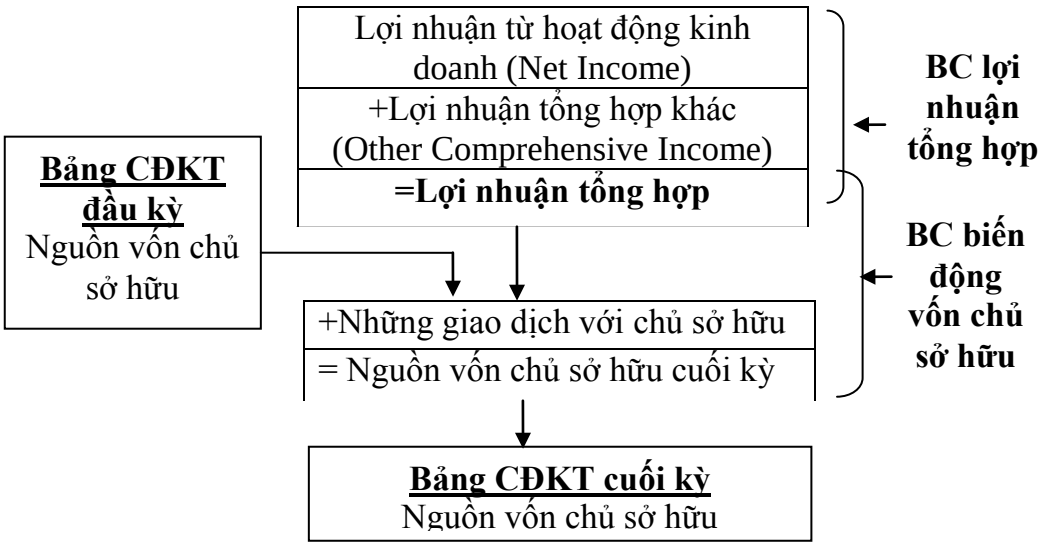
- Theo bản chất chi phí: chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân viên, chi phí khấu hao…
- Theo chức năng chi phí: chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí tài chính…Nếu chi phí được phân loại theo chức năng thì cũng phải cung cấp thông tin về chi phí theo bản chất trong Thuyết minh báo cáo.

2.2.2 ẢNH HƯỞNG CỦA LỢI NHUẬN TỔNG HỢP TRÊN BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Về bản chất, các bản cân đối kế toán lập vào cuối kỳ kế toán trước và cuối kỳ kế toán hiện hành đều thể hiện sự biến động nguồn vốn chủ sở hữu. Sự biến động nguồn vốn chủ sở hữu kỳ này so với kỳ trước được xem xét trước hết có phải là do phân phối hay đóng góp của chủ sở hữu. Nếu không do phần phối hay đóng góp thì sự thay đổi này là kết quả từ lợi nhuận tổng hợp; mà nguồn tạo ra lợi nhuận tổng

hợp chính là kết quả các hoạt động kinh doanh trong doanh nghiệp và kết quả từ những giao dịch và tình huống ảnh hưởng đến sự thay đổi nguồn lực và nghĩa vụ (nhưng không phải từ chủ sở hữu và kết quả kinh doanh trong kỳ). Như vậy, một bảng báo cáo lợi nhuận tổng hợp diễn giải tỷ mỷ hơn biến động về nguồn vốn chủ sở hữu do hoạt động kinh doanh có lãi.

Ảnh hưởng của lợi nhuận tổng hợp trên Bảng cân đối kế toán qua Sơ đồ 2.1



Sơ đồ 2.1: Ảnh hưởng của lợi nhuận tổng hợp trên Bảng cân đối kế toán

2.3 NHỮNG KHÁC BIỆT GIỮA LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO IAS 1 VÀ VAS 21 VÀ NHỮNG HẠN CHẾ CỦA THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH THEO VAS 21

2.3.1 NHỮNG KHÁC BIỆT

(1) Điểm xuất phát của lợi nhuận gắn với giá trị vốn

Khái niệm lợi nhuận tổng hợp đã chỉ ra điểm xuất phát của lợi nhuận gắn với giá trị vốn. Vì lợi nhuận kế toán là tất cả những khoản thu nhập chi phí và các giao dịch ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu (không kể các khoản có nguồn gốc từ chủ sở hữu). Như vậy, ngoài những kết quả đã thực hiện và đi vào lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh, những khoản *dự trữ* trong vốn chủ sở hữu cũng được tập hợp và trình bày trong thành phần lợi nhuận tổng hợp khác. Điểm xuất phát của lợi nhuận

gắn với giá trị vốn này theo IAS hoàn toàn khác biệt với khái niệm lợi nhuận kế toán theo VAS. Về bản chất, các yếu tố thu nhập và chi phí đều làm ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu, lợi nhuận kế toán theo VAS nằm trong mối tương quan với yếu tố thu nhập và chi phí thể hiện sự biến động vốn chủ sở hữu. Tuy nhiên, do lợi nhuận kế toán theo VAS không xuất phát từ giá trị vốn, nên có những khoản dự trữ khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu nhưng lại được trình bày ở trạng thái tĩnh trên Bảng cân đối kế toán mà không được xem là kết quả lợi nhuận kế toán.

(2) Các yếu tố của báo cáo về kết quả kinh doanh

Vì khác nhau ở điểm xuất phát của lợi nhuận gắn với giá trị vốn, nên định nghĩa về các yếu tố của hai báo cáo: BCKQHĐKD và Báo cáo lợi nhuận tổng hợp có điểm khác biệt:

- Các yếu tố của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp gồm thu nhập và chi phí. Định nghĩa yếu tố thu nhập và chi phí theo IAS 1 hiểu theo ý nghĩa toàn diện , đó là tất cả kết quả từ hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường, hoạt động khác và *kể cả những giao dịch và sự kiện khác* ảnh hưởng vốn chủ sở hữu (không kể các giao dịch có nguồn gốc từ chủ sở hữu) làm tăng/giảm tài sản và nợ phải trả. Tất cả các yếu tố này được trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp, góp phần đo lường sự gia tăng trong giá trị tài sản thuần trong kỳ.

- Trong khi đó, VAS 21 yêu cầu trình bày các yếu tố thu nhập và chi phí nhưng các yếu tố này không nêu rõ về các giao dịch và sự kiện khác, ví dụ : chênh lệch tỷ giá, chênh lệch đánh giá lại tài sản, đây là các khoản dự trữ do điều chỉnh lại giá trị của tài sản/nợ phải trả mà kết quả chưa đi vào lợi nhuận thực hiện trong kỳ.

(3) Vốn và bảo toàn vốn

Khi nghiên cứu về các lý thuyết lợi nhuận ở phần một, chúng ta đã tiếp cận rất nhiều khái niệm lợi nhuận kinh tế và lợi nhuận kế toán. Rõ ràng là, các nhà nghiên cứu đã đưa ra vấn đề về vốn (năng lực kinh tế) và bảo toàn vốn (không thay đổi ở điểm cuối kỳ so với đầu kỳ). Để đo lường lợi nhuận, các kế toán viên đã đặt ra các nguyên tắc kế toán và dựa trên chứng cớ khách quan để đưa ra kết quả lợi nhuận kinh tế. Cùng với sự phát triển kinh tế và sự thay đổi giá trị tiền tệ, vấn đề đo lường

lợi nhuận lại tiếp tục được nghiên cứu và hoàn thiện để đảm bảo kết quả lợi nhuận đạt được sau khi vốn được bảo toàn.

IASB đã đề cập đến khái niệm vốn và bảo toàn vốn trong các IAS. Lợi nhuận tổng hợp cũng là kết quả lợi nhuận kế toán sau khi đã bảo toàn vốn. Bởi vì, những lợi ích cũng như rủi ro liên quan đến tài sản hiện hữu đã được tính toán và dự trữ trong lợi nhuận tổng hợp để đảm bảo vốn được bảo toàn. Khái niệm bảo toàn vốn đã tạo cầu nối giữa vốn và lợi nhuận bởi vì nó chỉ ra được điểm xuất phát của việc xác đinh lợi nhuận.

VAS không đề cập đến khái niệm vốn và bảo toàn vốn.

(4) Phương pháp đo lường các đối tượng kế toán

IAS/IFRS yêu cầu trình bày BCTC nhằm giúp các đối tượng sử dụng BCTC hiểu rõ hơn về bản chất của các nghiệp vụ kinh tế, đòi hỏi nhiều hơn xét đoán nghề nghiệp trong việc đưa ra cách xử lý kế toán thích hợp và đề nghị sử dụng giá trị hợp lý như một cơ sở đo lường chủ yếu nhằm tăng tính đáng tin cậy và thích hợp của thông tin trình bày trên BCTC. *Giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả là "giá trị đầu ra" của tài sản hay nợ phải trả*. Giá trị đầu ra có thể được xác định trực tiếp từ thị trường hay ước tính bằng cách sử dụng các kỹ thuật định giá. Từ quan điểm này, làm phát sinh các khoản lãi/lỗ được ghi nhận như là một khoản dự trữ liên quan đến sự thay đổi giá trị tài sản thuần. Các khoản này gọi là lợi nhuận tổng hợp khác (gồm lãi/lỗ đánh giá lại tài sản, lãi/lỗ đối với quỹ lợi ích nhân viên, lãi/lỗ từ chuyển đổi BCTC, lãi/lỗ đánh giá công cụ tài chính…) và được trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

Trong khi đó, vấn đề cốt lõi của đo lường lợi nhuận theo VAS dựa trên phương pháp giá gốc. Việc đánh giá lại tài sản được thực hiện khi có quyết định của Nhà nước. Giá trị đánh giá lại dựa trên bảng giá do Nhà nước quy định hoặc Hội đồng định giá tài sản xác lập. Chênh lệch tỷ giá hối đoái được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản và khi chuyển đổi BCTC của hoạt động ở nước ngoài (phản ánh trên BCTC hợp nhất).

2.3.2 HẠN CHẾ CỦA THÔNG TIN VỀ KẾT QUẢ KINH DOANH THEO VAS 21

(1) Bản chất của lợi nhuận

Về bản chất thì lợi nhuận là sự gia tăng giá trị tài sản thuần trong kỳ. Từ những khác biệt giữa VAS và IAS đã trình bày ở phần trên về vấn đề vốn và bảo toàn vốn chưa được đề cập trong VAS, cũng như đo lường các đối tượng kế toán theo nguyên tắc giá gốc được chấp nhận, cho thấy rằng lợi nhuận kế toán theo VAS chưa tiến đến gần bản chất của nó. Chỉ khi nào xác định điểm xuất phát của việc đo lường lợi nhuận gắn với giá trị vốn, thì lợi nhuận sẽ tiến đến gần hơn với bản chất của nó. Hiện nay, thấy rằng việc trình bày thông tin lợi nhuận trên BCKQHĐKD theo VAS-21 chưa tập hợp tất cả những giao dịch ảnh hưởng đến vốn (không kể các khoản có nguồn gốc từ chủ sở hữu) mà chỉ trình bày kết quả thu nhập, chi phí đã thực hiện, như vậy đã bỏ sót một phần những giao dịch ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu như: chênh lệch tỷ giá, chênh lệch đánh giá lại tại sản,…Do đó, thông tin lợi nhuận kế toán trên BCKQHĐKD là chưa toàn diện.

(2) Giá trị mong đợi nhận được trong tương lai đối với nguồn lực hiện tại và rủi ro từ sự thay đổi giá trị tài sản

Xuất phát từ việc đo lường các đối tượng kế toán theo giá gốc, thông tin về lợi nhuận kế toán chỉ dựa trên những kết quả đã thực hiện trong quá khứ làm gia tăng giá trị tài sản thuần mà *không* phản ánh giá trị mong đợi nhận được cũng như rủi ro đối với nguồn lực hiện hữu. Người sử dụng thông tin về kết quả lợi nhuận, ngoài việc đánh giá khả năng sinh lợi và năng lực hoạt động trong quá khứ, còn mong đợi ở kết quả lợi nhuận những dòng tiền mà doanh nghiệp có thể nhận được trong tương lai từ nguồn lực của mình. Để phản ánh giá trị mong đợi này, cần phải cộng thêm vào kết quả lợi nhuận kế toán những thay đổi trong giá trị tài sản so với giá gốc chưa được ghi nhận để phản ánh đúng giá trị tương lai sẽ nhận được. Cũng như phải dự trữ trước những rủi ro sẽ gánh chịu trong thông tin về kết quả lợi nhuận giúp cho người sử dụng khả năng dự đoán để đưa ra các quyết định kinh tế.

Xét trong dài hạn, tất cả những thay đổi giá trị tài sản sẽ được ghi nhận hết vào kết quả lợi nhuận, tuy nhiên thông tin về lợi nhuận kế toán hiện nay làm chậm trễ kết quả lợi nhuận thực sự. Như vậy là đã từ chối một phần quan trọng của toàn bộ bức tranh hoạt động của doanh nghiệp. Nếu nói rằng tối đa hóa lợi nhuận là mục tiêu sống còn của một doanh nghiệp, bằng cách chỉ nhìn vào một phần bức tranh hoạt động của các kết quả đã đạt được trong quá khứ, lợi nhuận kế toán làm cho việc đánh giá sự thành công của nhà quản trị trong việc tạo ra lợi nhuận kém chính xác hơn.

Hạn chế này không đáp ứng được nhu cầu của người sử dụng thông tin về kết quả kinh doanh đó là khả năng dự đoán.

2.3.3 MỨC ĐỘ HÀI HÒA GIỮA VAS VÀ IAS

Mục tiêu của nghiên cứu là đề xuất hoàn thiện BCKQHĐKD dựa trên cơ sở chuẩn mực kế toán quốc tế. Rõ ràng, tồn tại một sự khác biệt giữa thông tin về lợi nhuận kế toán theo VAS và IAS, tuy nhiên, việc hoàn thiện phải phù hợp với đặc điểm văn hóa và môi trường kinh tế của Việt Nam.

Hiện nay, mức độ hài hòa của VAS với IAS/IFRS chung và riêng biệt cho yếu tố: đo lường và khai báo thông tin theo Bảng 2.2 sau đây:

Bảng 2.2 Mức độ hài hòa giữa VAS và IAS/IFRS [19]

Chuẩn mực	Mức độ hài hòa chung (%)	Mức độ hài hòa về đo lường (%)	Mức độ hài hòa về khai báo thông tin (%)
Doanh thu và thu nhập khác	87.5	100.0	75.0
Chi phí lãi vay	87.5	100.0	66.7
Thuê tài sản	85.5	97.2	59.2
Tài sản cố định hữu hình	80.3	78.1	81.8
Bất động sản đầu tư	72.7	80.0	66.7
Hàng tồn kho	70.0	75.0	66.7
Thông tin tài chính về các khoản góp vốn liên doanh	66.7	75.0	60.0
Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	57.7	90.0	37.5
Tài sản cố định vô hình	57.4	66.9	52.9
Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết	14.3	50.0	8.3
Trung bình	**68.0**	**81.2**	**57.0**
Thấp nhất	14.3	50.0	8.3
Cao nhất	87.5	100.0	81.8

Qua bảng số liệu phân tích trên, cho thấy rằng mức độ hài hòa chung (dựa trên cơ sở nghiên cứu một số chuẩn mực) ở mức 68%; Mức độ hài hòa bình quân về đo lường 81,2% cao hơn nhiều mức độ hài hòa bình quân về khai báo thông tin 57%. Qua đây có thể thấy được khoảng cách hiện nay giữa VAS so với IAS/IFRS, *đặc biệt là vấn đề khai báo thông tin*. Điều này gây ra sự lo ngại về BCTC được lập theo VAS có thể không đáp ứng được nhu cầu thông tin ở mức độ hợp lý để có thể ra quyết định của các đối tượng liên quan. Do đó, khẳng định cần thiết phải cải thiện hệ thống chuẩn mực kế toán để tăng cường mức độ hài hòa với IAS/IFRS nếu muốn tăng cường khả năng cạnh tranh trên thị trường tài chính quốc tế [19].

Quay trở lại mục tiêu nghiên cứu của đề tài này, giới hạn của đề tài không giải quyết các vấn đề liên quan đến đo lường các yếu tố của kết quả kinh doanh mà tập trung vào *mục tiêu khai báo thông tin* về kết quả kinh doanh, tức là tập hợp các khoản thu nhập, chi phí, giao dịch khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu vào kết quả lợi nhuận kế toán để đưa lợi nhuận tiến gần hơn với bản chất của nó và rút ngắn khoảng cách với IAS/IFRS. Để rút ngắn khoảng cách này hơn nữa, phải tiếp tục có thêm những nghiên cứu khác liên quan đến định giá tài sản.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Qua việc nghiên cứu thực trạng BCKQHĐKD áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay được lập và trình bày theo VAS và so sánh với IAS, tác giả nhận thấy thông tin lợi nhuận chưa phản ánh đúng bản chất thực của nó là gắn với giá trị vốn và có những hạn chế nhất định về thông tin kết quả kinh doanh. Trên cơ sở mục tiêu nghiên cứu, tác giả xác định phương hướng hoàn thiện cho việc lập và trình bày BCKQHĐKD sẽ dựa trên việc khai báo thông tin lợi nhuận tổng hợp trên BCKQHĐKD.

CHƯƠNG 3
CÁC GIẢI PHÁP LIÊN QUAN ĐẾN VIỆC ĐỀ XUẤT LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ

3.1 QUAN ĐIỂM ĐỀ XUẤT

3.1.1 NÂNG CAO TÍNH HỘI NHẬP CHO KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Từ năm 1986, Việt Nam bước đầu chuyển sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Cùng với việc thực hiện chính sách mở cửa, vai trò của kinh tế tư nhân được thừa nhận, thị trường chứng khoán được khuyến khích phát triển. Ngoài ra, nhà nước cũng cam kết nỗ lực cải thiện môi trường đầu tư kinh doanh để thúc đẩy quá trình hội nhập kinh tế Việt Nam với khu vực và thế giới. Thị trường chứng khoán Việt Nam chính thức thành lập vào tháng 07/2000. Hoạt động hợp nhất và sát nhập dù mới hình thành nhưng nhanh chóng phát triển cả về quy mô và số lượng. Việt Nam trở thành thành viên chính thức WTO vào năm 2006. Những cam kết hội nhập đã và đang thực hiện trên nhiều lĩnh vực. Các đàm phán song phương và đa phương diễn ra giữa Việt Nam và các tổ chức quốc tế tăng dần là xu hướng tất yếu đáp ứng quá trình hội nhập kinh tế khu vực và toàn cầu.

Lĩnh vực kế toán nói chung và hệ thống báo cáo tài chính nói riêng không thể đứng ngoài dòng chảy này. Thông tin tài chính nhất thiết phải đảm bảo được tính hữu ích cho nhiều đối tượng sử dụng, đáp ứng yêu cầu phát triển và quản lý nền kinh tế nhiều thành phần theo cơ chế thị trường, cũng như phải hòa hợp với thông lệ quốc tế phù hợp với yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế. Về lâu dài, khi ranh giới giữa các quan điểm về soạn thảo và trình bày báo cáo tài chính trên thế giới ngày càng thu hẹp, khi nền kinh tế và sự quản lý nền kinh tế đất nước đã phát triển ở mức cao hơn, thì sự hòa hợp với thông lệ quốc tế sẽ trở thành một yêu cầu mang tính tất yếu.

Mục tiêu của IASB là " hình thành một hệ thống chuẩn mực kế toán phục vụ cho lợi ích chung, chất lượng cao, dễ hiểu và có thể áp dụng trên toàn thế giới; và yêu cầu thông tin trên BCTC phải rõ ràng, có thể so sánh nhằm giúp người tham gia các thị trường vốn khác nhau trên thế giới cũng như các đối tượng sử dụng thông tin khác ra quyết định kinh tế" và "mang lại sự hội nhập giữa các hệ thống chuẩn mực quốc gia và IFRS"[19]. Có nhiều ý kiến ủng hộ hoặc không thừa nhận sự hội nhập với chuẩn mực kế toán quốc tế do sự khác biệt về văn hóa và môi trường kinh tế. Tuy nhiên, thực tiễn đã chứng minh xu hướng tiếp cận với IAS/IFRS của các quốc gia trên thế giới và Việt Nam cũng không nằm ngoài xu thế chung đó.

Việc hòa hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế giúp Việt Nam đạt được các mục tiêu sau :

- Đem đến những thay đổi trong tư duy kế toán. Bởi lẽ, việc sử dụng IAS và IFRS biểu hiện đặc trưng của kế toán dựa trên nguyên tắc. Các chuyên gia kế toán sẽ có rất ít hướng dẫn khi sử dụng bộ chuẩn mực này, vì vậy yêu cầu phải sử dụng nhiều sự xét đoán nghề nghiệp.

- Giúp thu hẹp khoảng cách kiến thức giữa kế toán Việt Nam với quốc tế và nâng cao nền tảng kỹ năng chuyên môn. IAS và IFRS là một bộ chuẩn mực kế toán toàn cầu chất lượng cao. Điều đó có nghĩa là nó sẽ hàm chứa rất nhiều phương diện phức tạp về kế toán, ngoài việc tiếp thu được những khái niệm mới còn là việc không ngừng rèn luyện kỹ năng của các chuyên gia trong lĩnh vực này.

3.1.2 TĂNG CƯỜNG TÍNH HỮU ÍCH CỦA THÔNG TIN KẾ TOÁN CHO NGƯỜI SỬ DỤNG.

Tiêu chuẩn hàng đầu để đánh giá sự lựa chọn thông tin là tiêu chuẩn về tính hữu ích của thông tin cho việc hỗ trợ ra quyết định. Mục tiêu của BCTC là cung cấp thông tin hữu ích đáp ứng nhu cầu của người sử dụng. Nền kinh tế thị trường ngày càng hội nhập với nền kinh tế thế giới và nhu cầu của người sử dụng ngày càng cao và đa dạng. Vì vậy, báo cáo tài chính phải ngày càng hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu phát triển đó.

VAS không quy định thế nào là tính hữu ích mà quy định việc phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán để đảm bảo tính hữu ích của thông tin. Muốn thông tin kế toán hữu ích cho người sử dụng, thì khi trình bày thông tin cần thực hiện các yêu cầu cơ bản đối với kế toán theo Luật kế toán và VAS01, nghĩa là phải thỏa mãn ba điều kiện: phải dễ hiểu, phải đáng tin cậy - tức là phải trung thực, khách quan và đầy đủ, phải đảm bảo có thể so sánh được. Đồng thời, thông tin phải thích hợp để đưa ra các quyết định thể hiện qua việc các thông tin phải có tác động được ở khía cạnh đánh giá, dự đoán và quyết định.

Qua nghiên cứu về mức độ hài hòa giữa các VAS so với IAS/IFRS, chúng ta đã thấy được khoảng cách rất lớn về mức độ khai báo thông tin, điều này có thể làm ảnh hưởng đến tính hữu ích của thông tin. Trong khi các IAS/IFRS ngày càng hoàn thiện để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng, thì các VAS cũng cần tiếp tục được nghiên cứu và hoàn thiện.

3.1.3 NÂNG CAO TÍNH MINH BẠCH CỦA THÔNG TIN

Minh bạch nghĩa là vấn đề công khai xuất phát từ phía phía bản thân doanh nghiệp, tự các doanh nghiệp phải công bố đầy đủ chi tiết và mong muốn có sự đánh giá đúng mức về thực trạng tài chính của mình. Trong các cuộc thảo luận, IASB có nhắc đến mục tiêu của IAS/IFRS là một bộ chuẩn mực toàn cầu có chất lượng cao, cung cấp thông tin minh bạch và có thể so sánh. Tuy nhiên, không có một định nghĩa riêng rẽ về tính minh bạch mà nó là một yêu cầu chung được đặt ra.

Trong bối cảnh kinh tế hiện nay, thách thức lớn nhất đối với việc lập và công bố BCTC là tính minh bạch. Công khai, minh bạch là phương thức hữu hiệu để công chúng, mà trước hết là nhà đầu tư có sự nhìn nhận và đánh giá đúng thực trạng của doanh nghiệp, trong đó có thực trạng tài chính. Lâu nay, vấn đề công khai, minh bạch đã được quan tâm, có nhiều quy chế, nhưng chưa có sự ràng buộc chặt chẽ về mặt pháp lý, nên rất nhiều trường hợp mới chỉ là công khai và dừng lại ở yêu cầu công khai, trong khi cái cần hơn là sự minh bạch.

Nâng cao tính minh bạch của thông tin tài chính cũng là thách thức đặt ra đối với việc hoàn thiện chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các văn bản pháp lý về kế toán của Việt Nam. Trong khi chuẩn mực kế toán quốc tế liên tục được cập nhật, sửa đổi để nâng cao tính minh bạch của thông tin trên BCTC, kế toán Việt Nam không thể đứng ngoài xu thế chung đó.

3.2 CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN

Dựa trên việc nghiên cứu IAS-1 cho việc lập và trình bày Báo cáo lợi nhuận tổng hợp để làm phương hướng hoàn thiện. Tác giả xác định rõ vấn đề hoàn thiện liên quan đến việc *công bố* thông tin về lợi nhuận kế toán trên BCKQHĐKD nhằm giải quyết hạn chế của thông tin về lợi nhuận kế toán hiện nay chưa thật sự gắn với sự biến động vốn chủ sở hữu. Những hạn chế còn lại xuất phát từ việc đo lường kế toán theo giá gốc cần tiếp tục được nghiên cứu. Tác giả đề xuất một số giải pháp sau nhằm tiếp tục hoàn thiện về cơ sở lý luận cho việc lập và trình bày BCKQHĐKD để đảm bảo thông tin về kết quả kinh doanh ngày càng hữu ích cho các đối tượng sử dụng, nâng cao tính minh bạch và đặc biệt là nâng cao tính hội nhập cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam.

3.2.1 GIẢI PHÁP LIÊN QUAN ĐẾN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN

3.2.1.1 CHUẨN MỰC CHUNG

(1) Bổ sung định nghĩa lợi nhuận tổng hợp và lợi nhuận tổng hợp khác

VAS 01 quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của BCTC doanh nghiệp. Vì vậy, để làm cơ sở hoàn thiện thông tin về lợi nhuận kế toán, cụ thể là lợi nhuận tổng hợp, VAS 01 cần phải bổ sung những định nghĩa mới để làm cơ sở cho việc hoàn thiện các chuẩn mực liên quan đến lập và trình bày Lợi nhuận tổng hợp.

Bổ sung nội dung:

Lợi nhuận tổng hợp khác*: là các khoản thu nhập, chi phí được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu mà không phải do góp vốn hay phân phối vốn.*

Lợi nhuận tổng hợp*: là sự thay đổi tài sản thuần của doanh nghiệp xuất phát từ các nghiệp vụ không có nguồn gốc từ chủ sở hữu.*

Các chỉ tiêu này chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố liên quan đến thu nhập, chi phí, do đó không xem lợi nhuận tổng hợp khác và lợi nhuận tổng hợp là yếu tố mới phát sinh của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

(2) Hoàn thiện định nghĩa các yếu tố thu nhập (doanh thu, thu nhập khác) và chi phí trong Chuẩn mực chung – VAS 01.

Để làm cơ sở hoàn thiện cho việc lập và trình bày thông tin lợi nhuận tổng hợp, các định nghĩa của yếu tố thu nhập và chi phí cũng cần được mở rộng và đề cập chính xác hơn về các giao dịch khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu (không kể các khoản có nguồn gốc từ chủ sở hữu) để làm cơ sở tập hợp trong kết quả lợi nhuận tổng hợp.

Chuẩn mực chung – Đoạn 31	Điều chỉnh
Doanh thu và thu nhập khác: 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 và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu	Doanh thu và thu nhập khác: 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, các hoạt động khác*, và các giao dịch khác của doanh nghiệp,* góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.
Chuẩn mực chung – Đoạn 35	Điều chỉnh
Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu	Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu *và các giao dịch khác không có nguồn gốc từ chủ sở hữu.*

Chuẩn mực chung – Đoạn 38	Điều chỉnh
Chi phí khác bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường	Chi phí khác bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường *và các giao dịch khác không có nguồn gốc từ chủ sở hữu*.

3.2.1.2 CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VAS 21–TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

(1) Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

VAS 21 quy định Hệ thống BCTC của doanh nghiệp gồm có: Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Việc hoàn thiện thông tin lợi nhuận kế toán là lợi nhuận tổng hợp, theo đề xuất của tác giả là *trình bày trên một báo cáo toàn diện về lợi nhuận gọi là Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.* Như vậy, tên gọi "Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh" được thay thế bằng "Báo cáo lợi nhuận tổng hợp"

Chuẩn mực kế toán quốc tế cho phép lựa chọn trình bày trên một báo cáo hoặc hai báo cáo liên kết. Cho đến hiện nay, IASB vẫn đang tiếp tục thảo luận về việc trình bày Báo cáo lợi nhuận tổng hợp và các thành phần của lợi nhuận tổng hợp. Trong tình hình thực tế tại Việt Nam, các khoản mục ghi nhận vào lợi nhuận tổng hợp khác còn hạn chế; Hệ thống BCTC được quy định thống nhất biểu mẫu theo Chế độ kế toán. Do đó, trước mắt việc lựa chọn trình bày trên một báo cáo nhằm phù hợp thực tiễn và đơn giản cho kế toán cũng như đem đến một sự thay đổi trong nhận thức của người làm kế toán và người đọc BCTC về kết quả lợi nhuận một cách toàn diện, hơn là việc lựa chọn trình bày một báo cáo mới.

(2) Các thông tin phải trình bày trong Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

Như vậy, các thông tin phải trình bày, ngoài các khoản mục chủ yếu đã quy định trong chuẩn mực, cần bổ sung vào Đoạn 56 các nội dung liên quan đến : Lợi nhuận tổng hợp khác; Lợi nhuận tổng hợp.

(3) Các khoản mục thuộc Lợi nhuận tổng hợp khác

Các khoản mục thuộc Lợi nhuận tổng hợp khác bao gồm: Chênh lệch đánh giá lại tài sản; Chênh lệch tỷ giá hối đoái; Tác động của sự thay đổi chính sách kế toán và sửa chữa sai sót lên từng thành phần của vốn chủ sở hữu,…

(4) Khái niệm điều chỉnh phân loại

IAS 1 đề cập đến khái niệm điều chỉnh phân loại lại (*Reclassification adjustments*) cho các khoản đã được ghi nhận trước đây trong thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác, ở kỳ hiện tại khi khoản mục này thực hiện và trình bày trong báo cáo thu nhập, sẽ tiến hành ghi giảm lợi nhuận tổng hợp khác ở hiện tại. Dó đó, để làm cơ sở cho việc trình bày chỉ tiêu lợi nhuận tổng hợp khác và lợi nhuận tổng hợp, đề xuất bổ sung khái niệm liên quan đến điều chỉnh do phân loại lại trong chuẩn mực VAS 21.

Đề xuất bổ sung: *Điều chỉnh phân loại lại là sự điều chỉnh liên quan đến các thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác trong kỳ đã được ghi nhận vào kết quả lợi nhuận. Các kết quả đã được ghi nhận trong lợi nhuận tổng hợp khác trong kỳ này hoặc kỳ trước là các khoản lãi lỗ chưa thực hiện. Những khoản này phải được ghi giảm lợi nhuận tổng hợp khác trong kỳ khi đã được thực hiện trong kết quả lợi nhuận để tránh việc ghi nhận hai lần trong kết quả của lợi nhuận tổng hợp.*

3.2.1.3 CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN LIÊN QUAN

Các chuẩn mực kế toán khác liên quan đến điều chỉnh việc trình bày trên BCTC của các khoản mục trình bày trong Lợi nhuận tổng hợp khác.

(1) VAS 03 – Tài sản cố định hữu hình:

VAS 03 - Đoạn 28, quy định: “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”.

Dù trong hệ thống VAS hiện hành chỉ có VAS 03 quy định về việc đánh giá lại TSCĐ hữu hình. Tuy nhiên, khi cần thiết, việc đánh giá lại tài sản có thể mở rộng cho cả TSCĐ vô hình, bất động sản đầu tư và hàng tồn kho.

Việc đánh giá lại tài sản phải được thực hiện theo quyết định của Nhà nước, và thông thường chỉ thực hiện khi nền kinh tế lạm phát cao. Ngoài ra, việc đánh giá lại tài sản còn thực hiện khi cổ phần hóa doanh nghiệp Nhà nước và những trường hợp khác theo quy định (như chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp…).Giá trị tài sản được xác định lại dựa trên bảng giá do Nhà nước quy định hoặc Hội đồng định giá tài sản xác lập.

VAS 03 không quy định việc trình bày Chênh lệch do đánh giá lại tài sản nếu chưa được xử được xử lý trên BCTC. Tác giả để xuất bổ sung nội dung trong phần "Trình bày báo cáo tài chính": *Nếu số chênh lệch này chưa được xử lý sẽ được trình bày trong thành phần của lợi nhuận tổng hợp khác trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.*

(2) VAS 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái

VAS 10 quy định: "Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi của cùng một số lượng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán theo các tỷ giá hối đoái khác nhau".

Chỉ có hai trường hợp chênh lệch tỷ giá hiện nay được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán, đó là:

VAS 10	
1- Chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong kỳ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập)	
Đoạn 12.a Chênh lệch tỷ giá hối đoái khi thanh toán phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh	Điều chỉnh Chênh lệch tỷ giá hối đoái khi thanh toán phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh

giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế, riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán.	giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế, riêng biệt trên *Báo cáo lợi nhuận tổng hợp*.
2 – Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do chuyển đổi đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài.	
<u>Đoạn 14</u> Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc vốn đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo tại một cơ sở ở nước ngoài thì được phân loại như là vốn chủ sở hữu trong BCTC của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu tư này.	<u>Bổ sung nội dung</u> Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này được trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

(3) Tác động của sự thay đổi chính sách kế toán và sửa chữa sai sót lên từng thành phần của vốn chủ sở hữu

Việc thay đổi các chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót được kế toán trên cơ sở chuẩn mực VAS 29 và các văn bản khác có liên quan. Các số liệu kế toán liên quan đến việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót được trình bày trên các khoản mục liên quan và thuyết minh trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Tác giả đề nghị bổ sung trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu và cũng được thuyết minh trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

3.2.2 GIẢI PHÁP LIÊN QUAN ĐẾN CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN

3.2.2.1 CẤU TRÚC – NỘI DUNG – MẪU BIỂU CỦA BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

Chế độ kế toán ban thành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực. Tác giả đề xuất bổ sung vào chế độ kế toán nội dung về Báo cáo lợi nhuận tổng hợp gồm: cấu trúc, nội dung, phương pháp lập và trình bày Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

(1) Cấu trúc và nội dung

Báo cáo lợi nhuận tổng hợp được chia thành hai phần và trình bày trên một báo cáo thống nhất:

- *Phần thứ nhất là Báo cáo lợi nhuận*: giữ nguyên nội dung của BCKQHĐKD hiện tại để phản ánh các khoản mục thu nhập, chi phí và lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh thông thường, hoạt động tài chính, hoạt động khác. Đặt tên phần này là *Báo cáo lợi nhuận.*

Phân tích: Thu nhập và chi phí là hai yếu tố của BCKQHĐKD phản ánh tình hình kinh doanh và khả năng tạo ra lợi nhuận của doanh nghiệp; Thông tin trên BCKQHĐKD phản ánh kết quả lợi nhuận trong kỳ của doanh nghiệp.Vì vậy, đổi tên thành Báo cáo lợi nhuận để phản ánh đúng bản chất thông tin .

- *Phần thứ hai là thông tin về lợi nhuận tổng hợp khác và lợi nhuận tổng hợp*: phần này trình bày các khoản mục thu nhập, chi phí được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu mà không đi vào Báo cáo lợi nhuận; Kết quả lợi nhuận kế toán là Lợi nhuận tổng hợp.

(2) Hoàn thiện mẫu biểu Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

Qua những nội dung đã đề xuất: về hoàn thiện cấu trúc, hoàn thiện các yếu tố của báo cáo lợi nhuận tổng hợp, bổ sung nội dung các khoản mục lợi nhuận tổng hợp khác, tác giả đề xuất mẫu Báo cáo lợi nhuận tổng hợp như sau:

BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm Trước
1	2	3	4	5
A- Báo cáo lợi nhuận				
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	10			
4. Giá vốn hàng bán	11	VI.27		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26		
7. Chi phí tài chính	22	VI.28		
- *Trong đó:* Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	24			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 – 22) - (24 + 25)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14.Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế(50=30+40)	50			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	VI.30		
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52	VI.30		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 – 51 – 52)	60			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70			
B- Lợi nhuận tổng hợp				
19. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	71			
20. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	72			
21. Tác động của sự thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót lên từng thành phần của vốn chủ sở hữu	73			
22. ...				
23. Điều chỉnh do phân loại lại các khoản đã kết chuyển vào lợi nhuận	79			
24. Lợi nhuận tổng hợp khác (80 = 71 + 72 + 73 + ...+79)	80			
25. Lợi nhuận tổng hợp (90 = 60 + 80)	**90**			
- *LNTH của cổ đông không kiểm soat*				
- *LNTH của cổ đông công ty mẹ*				

3.2.2.2 PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

- Báo cáo gồm có 5 cột:

- Cột số 1: Các chỉ tiêu của báo cáo;
- Cột số 2: Mã số của các chỉ tiêu tương ứng;
- Cột số 3: Số hiệu tương ứng với các chỉ tiêu của báo cáo này được thể hiện chỉ tiêu trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính;
- Cột số 4: Tổng số phát sinh trong kỳ báo cáo năm;
- Cột số 5: Số liệu của năm trước (để so sánh).

- ***Cơ sở lập***: căn cứ vào Báo cáo của năm trước và căn cứ vào sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết trong kỳ dùng cho các tài khoản từ loại 4 đến loại 9.

- ***Phương pháp lập các chỉ tiêu trong Báo cáo lợi nhuận tổng hợp ghi vào cột "Năm nay":***

a/ Phần A-Báo cáo lợi nhuận:

Căn cứ vào hướng dẫn của Chế độ kế toán về việc lập các chỉ tiêu: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; Các khoản giảm trừ doanh thu; Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ; Giá vốn hàng bán; Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ; Doanh thu hoạt động tài chính; Chi phí tài chính; Chi phí lãi vay; Chi phí bán hàng; Chi phí quản lý doanh nghiệp; Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh; Thu nhập khác; Chi phí khác; Lợi nhuận khác; Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế; Chi phí thuế; Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp; Lãi cơ bản trên cổ phiếu.

b/ Phần B-Lợi nhuận tổng hợp:

- **Chênh lệch đánh giá lại tài sản**: số liệu lấy từ số dư Có của Tài khoản 412 "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"(*không kể các khoản điều chỉnh do phân loại lại*), trường hợp tài khoản 412 có số dư Nợ thì số liệu của chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 hướng dẫn phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài và thống nhất phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá cho các giao dịch bằng ngoại tệ với Chế độ

kế toán hiện hành. Về cơ bản, xử lý chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài thống nhất với Chế độ kế toán hiện hành, do đó, những đề xuất cho việc trình bày khoản chênh lệch tỷ giá này trong thành phần lợi nhuận tổng hợp khác như đã trình bày ở phần trên.

Thông tư 201/2009/TT-BTC ngày 15/10/2009 "Hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp". Thông tư 201 đề cập đến vấn đề và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại số dự ngoại tệ cuối kỳ: Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc đánh giá lại số dư cuối năm: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ ngắn hạn (1 năm trở xuống) có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập báo cáo tài chính thì để số dư trên Báo cáo tài chính, tác giả đề xuất bổ sung việc *ghi nhận chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dự ngoại tệ cuối kỳ vào lợi nhuận tổng hợp khác*, đầu năm sau ghi giảm ngược lại để xóa số dư.

- **Chênh lệch tỷ giá hối đoái**: số liệu lấy từ số dư Có của Tài khoản 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" (*không kể các khoản điều chỉnh do phân loại lại*), trường hợp tài khoản 413 có số dư Nợ thì số liệu của chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...)
- Tác động của sự thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót lên từng thành phần của vốn chủ sở hữu: số liệu lấy từ các bút toán điều chỉnh số dư do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sửa chữa sai sót ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu, ví dụ Tài khoản 421 "Lợi nhuận chưa phân phối",... tất nhiên là phải thỏa mãn điều kiện ghi vào lợi nhuận tổng hợp khác. Số liệu điều chỉnh cho năm trước được ghi vào cột "Năm trước", số liệu điều chỉnh cho năm nay ghi vào cột "Năm nay". Nếu phát sinh bên Có của tài khoản thuộc vốn chủ sở hữu thì ghi số dương, nếu phát sinh bên Nợ của tài khoản thuộc vốn chủ sở hữu thì ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong dấu ngoặc đơn (...).
- Điều chỉnh do phân loại lại các khoản đã kết chuyển vào lợi nhuận: căn cứ vào số liệu của các bút toán điều chỉnh do phân loại lại các khoản mục đã trình bày trong lợi nhuận tổng hợp khác kỳ trước và được xử lý kỳ này.

Ví dụ: khi một khoản mục Chênh lệch tỷ giá đã thực hiện kỳ này được ghi nhận vào chi phí. Căn cứ vào bút toán ghi nhận Nợ chi phí/ Có 413, trình bày ở khoản mục điều chỉnh do phân loại lại số liệu của bút toán trên, ghi dương – tương ứng số ghi Có của Tài khoản 413.

- Lợi nhuận tổng hợp: cộng chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp – mã số 60 và lợi nhuận tổng hợp khác – mã số 80.

Trong trường hợp Lợi nhuận tổng hợp khác bằng không (0); đề nghị rút gọn phần thông tin về lợi nhuận tổng hợp và chỉ trình bày ngắn gọn kết quả lợi nhuận tổng hợp khác bằng không (0). Thay đổi chỉ tiêu số *25-Lợi nhuận tổng hợp* thành nội dung: *Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp*. Cụ thể như sau:

B-Thông tin về lợi nhuận tổng hợp

24. Lợi nhuận tổng hợp khác : 0

25. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp: XX (Mã số: 60)

Theo ý kiến tác giả, không cộng kết quả về mặt số học lợi nhuận tổng hợp khác bằng không (0) vào lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp để có kết quả lợi nhuận tổng hợp bằng kết quả lợi nhuận sau thuế. Bởi vì, nếu doanh nghiệp không phát sinh các giao dịch khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu thì kết quả lợi nhuận cuối cùng mà doanh nghiệp tạo ra trong kỳ chính là kết quả từ các hoạt động kinh doanh thông thường, hoạt động tài chính, hoạt động khác trình bày trong Báo cáo lợi nhuận, việc trình bày này đúng với bản chất của thông tin, đồng thời cũng phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực kế toán quốc tế. Như vậy, dòng cuối cùng của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp sẽ thể hiện kết quả kinh doanh trong kỳ, hoặc là kết quả lợi nhuận tổng hợp hoặc lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh trong trường hợp không có các giao dịch khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu (lợi nhuận tổng hợp khác bằng 0).

3.2.3 MỘT SỐ Ý KIẾN KHÁC

(1) Ảnh hưởng đến việc trình bày trên Bảng cân đối kế toán

Các khoản mục đã trình bày trong Báo cáo lợi nhuận tổng hợp không trình bày lại trên Bảng cân đối kế toán. Việc lập và trình bày kết quả kinh doanh theo Báo

cáo lợi nhuận tổng hợp làm thay đổi phương thức trình bày các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán. Phần vốn chủ sở hữu sẽ được trình bày thông qua số liệu từ Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu. Đây là một BCTC bắt buộc trong hệ thống BCTC theo IAS/IFRS, tuy nhiên Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu hiện nay ở Việt Nam chưa có, do đó cần phải tiếp tục nghiên cứu về vấn đề này xem như là một trong những điều kiện cho việc ra đời Báo cáo lợi nhuận tổng hợp và hoàn thiện thông tin trình bày ở phần vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán.

(2) Lợi nhuận tổng hợp liên kết với Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu.

Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cũng như một khái niệm toàn diện về lợi nhuận kế toán là một bước quan trọng trong việc thực hiện Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu. Kết quả của báo cáo biến động vốn chủ sở hữu ảnh hưởng đến sự biến động và kết quả của vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán. Hiện nay, phần báo cáo biến động của vốn chủ sở hữu được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC. Quá trình kinh doanh, vốn và nguồn vốn là đối tượng quan trọng của hạch toán kế toán; Trong khi chuẩn mực kế toán quốc tế đã quy định Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu là một trong số một bộ BCTC đầy đủ cho các công ty áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, thì việc nghiên cứu và áp dụng một bảng Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu là một yêu cầu đặt ra đối với kế toán doanh nghiệp Việt Nam trong thời gian sắp tới.

Việc liên kết lợi nhuận tổng hợp cùng với những biến động có nguồn gốc từ chủ sở hữu (góp vốn hay phân phối vốn) sẽ thể hiện trên Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu, cung cấp đến người đọc những thông hữu ích. Tác giả đề xuất Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu (tóm tắt) để làm rõ ý kiến này như sau:

BÁO CÁO BIẾN ĐỘNG VỐN CHỦ SỞ HỮU

Chỉ tiêu	Vốn đầu tư của của sở hữu	Lợi nhuận giữ lại	Lợi nhuận chưa phân phối	…	Cộng	Cổ đông không kiểm soát(*)	Công ty mẹ (*)
	1	2	3	4			5
Lợi nhuận tổng hợp Vốn đầu năm Tăng vốn trong năm Giảm vốn trong năm …							
Số dư cuối năm							

(3) Ý kiến về khái niệm vốn và bảo toàn vốn

Chuẩn mực chung VAS 01 không đề cập đến việc bảo toàn vốn. Việc ra đời khái niệm toàn diện về lợi nhuận – Lợi nhuận tổng hợp là đang tiến đến gần với lý thuyết nền tảng về lợi nhuận kế toán và có tham chiếu đến vấn đề bảo toàn vốn. Vì vậy, để hoàn thiện cho lý luận về lý thuyết lợi nhuận tổng hợp, cần nghiên cứu bổ sung khái niệm về vốn và bảo toàn vốn để làm cơ sở xác định lợi nhuận, làm cho lợi nhuận thể hiện đúng bản chất của nó.

(4) Ý kiến về vấn đề đo lường các đối tượng kế toán

a. Giá trị hợp lý: Sự khác biệt Lợi nhuận kế toán theo VAS và IAS cũng xuất phát từ vấn đề đo lường các đối tượng kế toán theo giá trị hợp lý. Trong phạm vi nghiên cứu, tác giả chỉ tập trung vào vấn đề khai báo thông tin , không giải quyết các vấn đề liên quan đến đo lường. Tuy nhiên có thể nhấn mạnh thêm, giá trị hợp lý được chấp nhận rộng rãi của một số quốc gia trên thế giới và chấp nhận giá trị hợp lý làm cho việc đo lường lợi nhuận hướng đến bảo toàn vốn. Các nhà nghiên cứu kế toán có bàn về giá trị hợp lý và nhắc đến nó như là một con đường tất yếu trong tương lai cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên, trong điều kiện hiện nay, để thỏa mãn nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng đồng thời phù hợp với khuôn khổ

pháp lý, lợi nhuận kế toán theo giá gốc có lưu ý đến sự thay đổi giá trị tài sản theo giá thị trường mà chủ yếu là giá trị có thể thực hiện được vẫn là lựa chọn thích hợp cho hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp Việt Nam trong giai đoạn trước mắt[15]. Thông qua việc nghiên cứu lợi nhuận kế toán theo IAS, rõ ràng rằng lợi nhuận tổng hợp không chỉ phản ánh kết quả kinh doanh tạo ra trong kỳ mà còn là những rủi ro đối với các nguồn lực hiện tại. Vì vậy, cùng với việc hoàn thiện lý thuyết lợi nhuận tổng hợp, vấn đề định giá các đối tượng kế toán cũng cần được nghiên cứu hoàn thiện.

***b.Kế toán các khoản chứng khoán đầu tư*:** Hiện nay, thông tin về chứng khoán đầu tư thể hiện trên báo cáo gồm: giá trị khoản đầu tư ban đầu theo giá gốc và giá trị khoản đầu tư thuần được trình bày trên Bảng cân đối kế toán theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được. Các khoản dự phòng được lập cho rủi ro giảm giá chứng khoán. Như vậy, khi sử dụng giá trị hợp lý, tất cả các khoản lãi/lỗ chưa thực hiện đối với chứng khoán đầu tư ghi vào kết quả kinh doanh trong kỳ và khoản lãi/lỗ này sẽ trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

***c. Kế toán lợi ích nhân viên*:** IAS dựa trên nguyên tắc: chi phí phát sinh do các khoản phải thanh toán về quyền lợi cho người lao động cần được ghi nhận trong kỳ mà các khoản phúc lợi được người lao động tạo ra, chứ không phải thời điểm chi trả hoặc chuyển thành công nợ. Do đó, trong quá trình quản lý quỹ, những khoản lãi/lỗ phát sinh từ quỹ do các khoản nhận được, sự thay đổi các giả định, ước tính,…được dự trữ trữ trong vốn chủ sở hữu cho đến khi thực hiện.

Tại Việt Nam, các khoản phúc lợi cho người lao động ngoài các khoản chi trả theo quy định của Nhà nước như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp…còn có các phúc lợi thường được quy định trong Điều lệ công ty và liên quan đến quy định về việc trích lập Quỹ khen thưởng, phúc lợi hàng năm tại đơn vị. Quy định này chính là cam kết của công ty đối với người lao động. Quỹ khen thưởng phúc lợi hiện nay được trích từ lợi nhuận chưa phân phối và trình bày ở phần Nợ phải trả thuộc Bảng cân đối kế toán.

Kế toán lợi ích nhân viên là nội dung mà chuẩn mực kế toán Việt Nam chưa có. Trong tương lai, khi xây dựng kế toán lợi ích nhân viên, cần xét đến những yếu tố rủi ro do quản lý quỹ mà doanh nghiệp gánh chịu và trình bày như là một khoản dự trữ trong thành phần vốn chủ sở hữu và được trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

d. Công cụ tài chính: Bộ Tài Chính đã ban hành thông tư 210/2009/TT-BTC hướng dẫn về việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính. Thông tư này chỉ dừng lại ở quy định công bố, còn các hướng dẫn liên quan đến việc hạch toán kế toán đối với các nghiệp vụ có liên quan thì chưa có. Khi kế toán về công cụ tài chính phát triển hơn nữa, chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính ra đời tại Việt Nam, thì việc chấp nhận giá trị hợp lý sẽ phát sinh các khoản lãi/lỗ trong nghiệp vụ dự phòng ghi vào vốn chủ sở hữu và trình bày trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp.

3.2.4 ĐÁNH GIÁ TÍNH HỮU ÍCH CỦA BÁO CÁO LỢI NHUẬN TỔNG HỢP

(1) Đánh giá tính hữu ích qua một số chỉ tiêu phân tích

<u>Đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh</u>

Một trong những vai trò quan trọng của thông tin lợi nhuận kế toán là cung cấp thông tin cho việc phân tích, đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh.

a. Đánh giá khái quát hiệu quả kinh doanh thông qua Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

Hiện nay, khi phân tích khái quát hiệu quả kinh doanh thông qua Báo cáo lợi nhuận bằng cách *phân tích sự biến động của từng chỉ tiêu*, người sử dụng có thể tổng hợp, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch, tăng giảm doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán, chi phí, thu nhập, lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh. Khi Báo cáo lợi nhuận tổng hợp ra đời, người sử dụng có thêm thông tin phân tích, đánh giá sự biến động các khoản chi phí, thu nhập chưa đi vào kết quả lợi nhuận nhưng là các khoản dự trữ trong vốn chủ sở hữu. Phân tích, đánh giá các khoản chi phí, thu nhập đã tính trong lợi nhuận tổng hợp khác ở các kỳ trước nay đã thực hiện và đi vào kết quả kinh doanh. Từ đó có cái nhìn toàn diện về kết quả lợi nhuận của

toàn bộ quá trình kinh doanh mà doanh nghiệp đã thực hiện đối với hàng hóa dịch vụ đã bán được và đối với những giao dịch khác ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu, dựa trên đó để đánh giá xu hướng phát triển của doanh nghiệp qua các kỳ.

b. Nhóm các chỉ tiêu đánh giá khái quát hiệu quả kinh doanh

Xét về bản chất, hiệu quả kinh doanh là sự so sánh giữa các kết quả đầu ra với các yếu tố đầu vào trong một kỳ nhất định, tùy theo yêu cầu của các nhà quản trị. Một số các chỉ tiêu phân tích tài chính có liên quan đến lợi nhuận kế toán như:

-*Sức sinh lời của tài sản* = $\frac{\text{Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế và lãi vay}}{\text{Tổng tài sản bình quân}}$

Chỉ tiêu này cho biết trong 1 kỳ phân tích doanh nghiệp bỏ ra 1 đồng tài sản đầu tư thì thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận kế toán trước thuế và lãi vay. Chỉ tiêu này càng cao chứng tỏ hiệu quả sử dụng tài sản tốt, góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Vì vậy, Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cung cấp thông tin lợi nhuận tổng hợp – bên cạnh kết quả của hàng hóa, dịch vụ đã bán, còn có kết quả của những rủi ro đối với tài sản hiện tại của doanh nghiệp làm cho việc tính toán chỉ tiêu này trở nên chính xác hơn với ý nghĩa của nó.

-*Sức sinh lời của vốn chủ sở hữu* = $\frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Vốn chủ sở hữu bình quân}}$

Chỉ tiêu này cho biết trong một kỳ phân tích doanh nghiệp đầu tư 1 đồng vốn chủ sở hữu thì thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế, chỉ tiêu này càng cao chứng tỏ hiệu quả sử dụng vốn càng tốt. Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cung cấp thông tin về lợi nhuận tổng hợp – phản ánh tất cả các khoản thu nhập, chi phí làm tăng/giảm vốn chủ sở hữu trong kỳ làm cho việc tính toán chỉ tiêu này chính xác hơn so với việc tính toán chỉ dựa trên một phần tăng/giảm vốn chủ sở hữu do kết quả của hàng hóa đã bán.

- *Lãi cơ bản trên cổ phiếu (EPS):* theo hướng dẫn của VAS 30 – Lãi trên cổ phiếu, phương pháp tính EPS như sau:

Lãi cơ bản trên cổ phiếu = Lợi nhuận (lỗ) chia cho các cổ phiếu phổ thông / Tổng cổ phiếu phổ thông trong kỳ

Chỉ tiêu ở tử số là: Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nguồn vốn chủ sở hữu.

Chỉ tiêu này cho biết trong kỳ, các cổ đông đầu tư 1 đồng cổ phiếu phổ thông theo mệnh giá thì thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận. Chỉ tiêu này càng cao, càng hấp dẫn nhà đầu tư. Dựa trên thông tin về lợi nhuận tổng hợp trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp, người sử dụng có thể tính toán EPS đa chiều hơn.

Phân tích hiệu quả kinh doanh dành cho nhà đầu tư

-*Tỷ suất lợi nhuận so với vốn cổ phần* = $\frac{\text{Lợi nhuận sau thuế x 100}}{\text{Vốn cổ phần bình quân}}$

Chỉ tiêu này cho biết trong một kỳ phân tích, cổ đông đầu tư 100 đồng cổ phiếu theo mệnh giá thì thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế, chỉ tiêu này càng cao là sự hấp dẫn đối với các nhà đầu tư. Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cung cấp thông tin về lợi nhuận tổng hợp – lợi nhuận phản ánh toàn diện kết quả quá trình kinh doanh giúp cho việc tính toán chỉ số này được thực hiện toàn diện hơn.

Như vậy, thông qua một số chỉ tiêu phân tích hiệu quả kinh doanh đã phân tích trên đây, sự ra đời của Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cung cấp cho người sử dụng thông tin đa chiều hơn, làm cho hệ thống chỉ số phân tích có thể không tồn tại duy nhất một kết quả. EPS có thể có 2 kết quả khác nhau dựa vào lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh và lợi nhuận tổng hợp. Tuy nhiên, theo quan điểm của tác giả, mỗi kết quả sẽ có một vai trò nhất định và xuất phát từ bản chất khác nhau của các khái niệm lợi nhuận. Sử dụng khái niệm nào là tùy thuộc vào mục đích phân tích của người sử dụng. Báo cáo lợi nhuận tổng hợp cung cấp thông tin nhiều chiều về lợi nhuận và những rủi ro đối với tài sản hiện hữu, cung cấp thông tin hữu ích đến người sử dụng.

(2) Đánh giá ý nghĩa của việc hoàn thiện Báo cáo lợi nhuận tổng hợp

Theo ý kiến của tác giả, những ý nghĩa đạt được của việc hoàn thiện là:

- Thu hẹp khoảng cách kiến thức giữa Việt Nam và Quốc tế.
- Tiến gần hơn với bản chất của lợi nhuận.
- Đem đến những thay đổi trong tư duy về lợi nhuận.
- Cơ sở cho việc ra đời Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu.
- Nâng cao tính hữu ích và minh bạch của thông tin lợi nhuận đối với người sử dụng.

3.3 MỘT SỐ KIẾN NGHỊ

(1) Đối với Quốc hội:

Xem xét các điều quy định của Luật kế toán trong mối quan hệ với các luật khác, làm cơ sở triển khai các văn bản dưới luật.

Ví dụ như – Điều 7.Nguyên tắc kế toán : "Giá trị tài sản được tính theo giá gốc…"

Khái niệm Lợi nhuận tổng hợp ra đời dựa trên quan điểm bảo toàn vốn. Luật kế toán cần bổ sung vấn đề liên quan đến định giá các đối tượng kế toán làm cơ sở triển khai các văn bản khác.

Điều 29.Báo cáo tài chính quy định bộ BCTC cho các đơn vị kế toán thuộc hoạt động kinh doanh gồm Bảng cân đối kế toán, BCKQHĐKD, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Để hỗ trợ cho việc ra đời Báo cáo lợi nhuận tổng hợp, cần thay thế báo cáo này cho tên gọi BCKQHĐKD theo Luật, ngoài ra cùng với việc tiếp cận quan điểm lợi nhuận kế toán mới, việc dự thảo chuẩn bị cho một báo cáo về biến động vốn chủ sở hữu bổ sung vào Luật kế toán cũng là một bước đi trong tương lai.

Thêm nữa, Luật kế toán cũng quan tâm đến vấn đề công khai và yêu cầu công khai. Tuy nhiên, vấn đề cần được quan tâm hơn là sự minh bạch, mà điều này không đề cập đến trong Luật cũng như không có sự ràng buộc chặt chẽ về mặt pháp lý. Để nâng cao tính hội nhập cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam, Luật cần nghiên cứu bổ sung vấn đề minh bạch thông tin tài chính.

(2) Đối với Bộ Tài Chính:

Bộ tài chính cần đưa những dự thảo cho công chúng có thể dễ dàng tiếp cận với những khái niệm mới, thảo luận với công chúng, xin ý kiến các bên liên quan, xây dựng một trình tự thủ tục hợp pháp ban hành những nội dung mới của chuẩn mực.

Đối với các nhà hoạch định chính sách cần phối hợp đồng bộ trong việc ban hành chuẩn mực và các văn bản pháp lý liên quan đến những nội dung thay đổi.

Trong quá trình xây dựng và sửa đổi chuẩn mực phải từng bước sao cho phù hợp với định hướng hội tụ kế toán quốc tế và xác lập từng bước đi thích hợp cho kế toán Việt Nam trong tiến trình hội tụ kế toán quốc tế không thể xa rời quá trình phát triển của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam.

(3) Đối với hội nghề nghiệp:

Về phía hội nghề nghiệp: tạo điều kiện thuận lợi cho những người hành nghề tham gia sinh hoạt và thảo luận những nội dung mới. Hội nghề nghiệp phải nỗ lực thể hiện vai trò tích cực tạo lập một diễn đàn trao đổi kinh nghiệm cũng như chuyên môn để những người quan tâm nâng cao tầm hiểu biết về nghiệp vụ;

Mở rộng phạm vi và chức năng của các tổ chức giáo dục, các hiệp hội nghề nghiệp trong việc giám sát và đóng góp ý kiến liên quan đến việc ban hành cũng như thực hiện các hướng dẫn.

(4) Đối với cơ quan đào tạo

Vai trò của nhà trường trong việc nghiên cứu chương trình đào tạo phù hợp để cung cấp kiến thức và kỹ năng cũng như cập nhật những nội dung mới đến người học.

Tích cực trong quá trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, tích cực trao đổi và tiếp thu kinh nghiệm từ các học viện ở những quốc gia có hệ thống kế toán phát triển cũng như các tổ chức ban hành chuẩn mực quốc tế

Tiếp tục đổi mới chương trình đào tạo của nhà trường về lĩnh vực kế toán theo hướng trang bị những kiến thức và kỹ năng cho học viên vừa phù hợp với thực trạng Việt Nam vừa chuẩn bị cho những bước tiền đề hội tụ với kế toán quốc tế.

(5) Đối với doanh nghiệp

Ủng hộ tích cực một vấn đề mới trong chuẩn mực cũng như thiện chí thực hiện cùng với sự hỗ trợ của Ban lãnh đạo doanh nghiệp. Trước hết, đó là nỗ lực đầu tư xây dựng một đội ngũ nhân viên kế toán và tài chính có năng lực, hệ thống công nghệ đảm bảo xử lý và lưu trữ toàn bộ dữ liệu liên quan đến các giao dịch đầy đủ, chính xác đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kế toán áp dụng;

Thêm vào đó, trên cơ sở các vấn đề mới phát sinh được quy định trong chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành, các doanh nghiệp phải tự xây dựng chính sách kế toán cho riêng mình để áp dụng tại doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp cần tạo điều kiện huấn luyện cho các nhân viên kế toán hiểu biết các chuẩn mực kế toán, các chế độ kế toán mới và đóng góp các ý kiến về sự ảnh hưởng của việc áp dụng trong thực tế tại doanh nghiệp thông qua các tổ chức nghề nghiệp, các lớp bồi dưỡng tập huấn nghiệp vụ.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Nghiên cứu chuẩn mực kế toán quốc tế về lập và trình bày Báo cáo lợi nhuận tổng hợp là cơ sở để hoàn thiện cho chuẩn mực kế toán Việt Nam và các Chế độ kế toán liên quan đến việc công bố thông tin về lợi nhuận trên báo cáo tài chính. Việc hoàn thiện và đề xuất công bố kết quả lợi nhuận trên Báo cáo lợi nhuận tổng hợp theo đề tài nghiên cứu đạt được một số ý nghĩa nhất định, đặc biệt là đối với mục tiêu nghiên cứu đã đặt ra là hòa hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế. Để hoàn thiện hơn nữa, cần có những nghiên cứu tiếp theo về vấn đề đo lường các đối tượng kế toán để tiến đến một xu thế chung là lợi nhuận kế toán đạt được sau khi đã bảo toàn vốn.

Những giải pháp và kiến nghị nêu trên là ý kiến riêng của tác giả nhằm góp phần nghiên cứu vấn đề công bố và tập hợp thông tin trên báo cáo kết quả kinh doanh theo chuẩn mực kế toán quốc tế áp dụng cho kế toán doanh nghiệp Việt Nam.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng việt

1. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán 01 – Chuẩn mực chung*, theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
2. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán số 21 – Trình bày báo cáo tài chính*, theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
3. Bộ Tài Chính (2006), *Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003*, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
4. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán số 14 – Doanh thu và thu nhập khác*, theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
5. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót*, theo Quyết định số 112/2005/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
6. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán số 10 – Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái*, theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
7. Bộ Tài Chính (2006), *Chuẩn mực kế toán số 03 – Tài sản cố định hữu hình*, theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC, Bộ Tài Chính, Hà Nội.
8. Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 "*Chế độ kế toán doanh nghiệp*", Bộ Tài Chính, Hà Nội.
9. Thông tư 201/2009/TT-BTC "Hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp", Bộ Tài Chính, Hà Nội.

10. Thông tư 210/2009/TT-BTC "Hướng dẫn áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính", Bộ Tài Chính, Hà Nội.
11. Walter B.Meigs – Robert F.Meigs (1994), "*Kế toán – Cơ sở của các quyết định kinh doanh (Accounting – The basis for business decisions)*", Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội.
12. PSG.TS.Nguyễn Năng Phúc (2008), "*Phân tích báo cáo tài chính*", Nxb Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
13. TS Nguyễn Thế Lộc-TS Vũ Hữu Đức (2010), "*Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế*", Nxb Lao Động-Xã Hội, Hà Nội.
14. Vũ Hữu Đức, Trần Thị Giang Tân và Nguyễn Thế Lộc (2010), "*Chuẩn mực kế toán Việt Nam-Những vấn đề chung và các yếu tố của báo cáo tài chính*", Nxb Thống kê, Hà Nội.
15. Nguyễn Thế Lộc (2006), "*Định giá tài sản và xác định lợi nhuận*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế TP.HCM.
16. Nguyễn Thị Kim Cúc (2009), "*Hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp nhằm phù hợp với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế của Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Tp.HCM.
17. Phạm Thị Thanh Hà (2009), "*Một số định hướng cho kế toán Việt Nam trong tiến trình hội tụ kế toán quốc tế*", Luận văn thạc sỹ kinh tế, Đại học Kinh tế Tp.HCM.
18. Nguyễn Thế Lộc (2010), *"Tính thích hợp và đáng tin cậy của "giá trị hợp lý" trong hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế"*, Tạp chí kinh tế phát triển-Số 3-Tháng 02/2010.
19. Phạm Hoài Hương (2010), "*Mức độ hài hòa giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế*", Tạp chí khoa học và công nghệ, Đại học Đà Nẵng-Số 5(40).2010

Tiếng Anh

20. Kevin Homes (2001), "*The Concept of Income: A multi – disciplinary analysis*", IBFD Publications, http://books.google.com.vn/books?id=nmbpgjYOWkoC&dq=the+concept+of+income&hl=vi&ei=j67XTs67Csy5iAemnaDSDQ&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CCwQ6AEwAA, ngày 12/12/2010.
21. Robert Bloom Pieter T.Elgers (1981), "*Accounting Theory & Policy*", Harcourt Brace Jovanovich, Inc.
22. International Accounting Standards Board, *IAS 1 Presentation of Financial Statements*, IASCF.
23. International Accounting Standards Board, *IAS Framework*, IASCF.
24. International Accounting Standards Board, *Summaries of International Financial Reporting Standards-IAS 1 Presentation of financial statements*, http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm.
25. International Accounting Standards Board, *IAS16-Property, Plant and Equipment*, IASCF.
26. International Accounting Standards Board, *IAS121-The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* , IASCF.
27. International Accounting Standards Board, *IA138-Intangible Assets* , IASCF.
28. International Accounting Standards Board, *IAS 39-Financial Instrument:Recognition and Measurement* , IASCF.
29. International Accounting Standards Board, *IAS 32-Financial Instrument:Disclosure and Presentation* , IASCF.
30. International Accounting Standards Board, IFRS 9-*Financial Instrument* , IASCF

Phụ lục 1:

Mẫu Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC

Đơn vị báo cáo: ..... **Mẫu số B 02 – DN**
Địa chỉ:……..... (Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm……

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	**01**	VI.25		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	**02**			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	**10**			
4. Giá vốn hàng bán	**11**	VI.27		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	**20**			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	**21**	VI.26		
7. Chi phí tài chính	**22**	VI.28		
- *Trong đó:* Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	**24**			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	**25**			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	**30**			
11. Thu nhập khác	**31**			
12. Chi phí khác	**32**			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	**40**			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	**50**			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	**51**	VI.30		
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	**52**	VI.30		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 – 51 - 52)	**60**			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	**70**			

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: *(*) Chỉ tiêu này chỉ áp dụng đối với công ty cổ phần.*

Phụ lục 2:

PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT DOANH NGHIỆP

(Ý kiến của DN về thực trạng Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hiện nay)

NỘI DUNG KHẢO SÁT

Xin Anh(Chị) đánh dấu vào chỉ một số (hoặc chọn nút checked) cho mỗi phát biểu.

Hoàn toàn không đồng ý: chọn 1
Tương đối không đồng ý: chọn 2
Không ý kiến: chọn 3
Tương đối đồng ý: chọn 4
Hoàn toàn đồng ý: chọn 5

1-Đánh giá chung về Báo cáo tài chính

Xin cho biết mức độ đồng ý của Anh(Chị) trong các phát biểu sau đây:

Phát biểu	Hoàn toàn không đồng ý →				Hoàn toàn đồng ý
Các quy định pháp lý cho việc lập và trình bày BCTC về cơ bản đã hoàn chỉnh.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Các quy định về phương pháp đánh giá,ghi nhận và trình bày các yếu tố của BCTC đã phản ánh được tình hình tài chính,tình hình kinh doanh của doanh nghiệp.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Về mặt cấu trúc, việc quy định hình thức trình bày làm cho BCTC chưa linh hoạt thích ứng với từng quy mô hoạt động của doanh nghiệp.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Các chỉ tiêu trong từng BCTC chưa đầy đủ.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Về cơ bản, BCTC đã cung cấp cho người đọc những thông tin hữu ích để ra các quyết định kinh tế.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5

2-Đánh giá về Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và thông tin trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD)

Xin cho biết mức độ đồng ý của Anh(Chị) trong các phát biểu sau đây:

Phát biểu	Hoàn toàn không đồng ý →				Hoàn toàn đồng ý
BCKQHĐKD nên được gọi là Báo cáo lợi nhuận.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin trình bày trên BCKQHĐKD thật sự dễ hiểu đối với đa số người sử dụng.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Các chỉ tiêu trên BCKQHĐKD phản ánh trung thực, hợp lý tình hình kinh doanh và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ hoạt động.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin trên BCKQKD chưa phản ánh kịp thời toàn	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5

bộ kết quả của quá trình hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.					
Thông tin trên BCKQHĐKD được quan tâm nhiều nhất là lợi nhuận.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin lợi nhuận thích hợp cho việc đánh giá khả năng sinh lời.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin lợi nhuận thích hợp cho việc đánh giá năng lực của nhà quản trị doanh nghiệp trong việc điều hành kinh doanh.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin lợi nhuận giúp dự đoán dòng tiền trong tương lai.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Thông tin về lợi nhuận trên BCKQHĐKD thực sự gắn kết với sự biến động vốn chủ sở hữu.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Hiện nay còn có các giao dịch, sự kiện khác làm phát sinh các khoản lãi hoặc lỗ trong kỳ ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu chưa được phản ánh trong kết quả lợi nhuận.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
Để cung cấp thông tin trung thực và hợp lý, việc công bố tất cả các khoản lãi/lỗ ảnh hưởng đến vốn chủ sở hữu trong kỳ tập hợp trên một báo cáo là cần thiết.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5

3-Ý kiến của doanh nghiệp về BCKQHĐKD hiện hành phù hợp với yêu cầu phát triển kinh tế và hội nhập kinh tế quốc tế

Xin cho biết mức độ đồng ý của Anh(Chị) trong các phát biểu sau đây:

Phát biểu	Hoàn toàn không đồng ý →				Hoàn toàn đồng ý
BCKQHĐKD cần liên tục được hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế và hội nhập kinh tế quốc tế dù rằng về cơ bản vẫn đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5
BCKQHĐKD cần đáp ứng yêu cầu về thông tin tài chính hữu ích và minh bạch của doanh nghiệp để phát triển và hội nhập với kinh tế quốc tế.	☐ 1	☐ 2	☐ 3	☐ 4	☐ 5

Kiến nghị của doanh nghiệp:

……

……

……

THÔNG TIN CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP[1]

1. Tên doanh nghiệp.....
2. Địa chỉ trụ sở chính.....
3. Loại hình sở hữu doanh nghiệp nơi Anh (
4. Chị) làm việc:

☐ 1.Doanh nghiệp Nhà nước ☐ 5.Công ty Hợp danh
☐ 2.Công ty Cổ phần ☐ 6.Doanh nghiệp tư nhân
☐ 3.Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài ☐ 7.Công ty TNHH
☐ 4. Công ty Liên doanh ☐8.Khác (*xin ghi rõ*).....……..

5. Quy mô doanh nghiệp tính theo vốn đầu tư của chủ sở hữu: (VND)…..……
6. Họ tên (tùy ý)

Chúng tôi xin chân thành cảm ơn sự tham gia nhiệt tình của Anh (Chị).
Kính chào trân trọng.

Ngày tháng năm
Người cho ý kiến

PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT

(Ý kiến của nhà đầu tư về thực trạng báo cáo kết quả kinh doanh hiện nay)

NỘI DUNG KHẢO SÁT

Xin Anh(Chị) đánh dấu vào chỉ một ô(hoặc chọn nút checked) cho mỗi phát biểu.
Xin cho biết ý kiến của Anh(Chị) trong các phát biểu sau đây:

1-Đánh giá chung về việc sử dụng thông tin trên Báo cáo tài chính

1. Báo cáo tài chính có tác động đến quyết định đầu tư của Anh/Chị không?
   ☐ Không ảnh hưởng ☐ Ảnh hưởng đáng kể
   ☐ Ảnh hưởng một phần ☐ Hoàn toàn ảnh hưởng
2. Thông tin hữu ích để ra quyết định cung cấp từ các báo cáo nào?
   ☐ Bảng cân đối kế toán ☐ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
   ☐ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ ☐ Thuyết minh báo cáo tài chính
   ☐ Bộ BCTC
3. Báo cáo tài chính đã được chuẩn hóa, đầy đủ, hợp lý?
   ☐ Không đồng ý ☐ Đồng ý
   ☐ Đồng ý một phần ☐ Không ý kiến

[1] Tất cả thông tin trong Phiếu điều tra này sẽ chỉ được sử dụng duy nhất vào mục đích nghiên cứu. Chúng tôi cam kết không công khai các thông tin mà anh/chị đã cung cấp.

2-Đánh giá về Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và thông tin trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD).

4. Thông tin về lợi nhuận trên báo cáo kết quả kinh doanh đóng vai trò vô cùng quan trọng tác động đến quyết định đầu tư của anh/chị.
   - ☐ Không đồng ý
   - ☐ Đồng ý
   - ☐ Đồng ý một phần
   - ☐ Không ý kiến
5. Theo ý kiến của Anh/Chị, BCKQHĐKD cần xem xét bổ sung về:
   - ☐ Cách thức trình bày.
   - ☐ Cách thức công bố .
   - ☐ Thông tin đánh giá toàn diện khả năng tạo lợi nhuận trong tương lai và khả năng tạo ra tiền của doanh nghiệp.
   - ☐ Phương pháp đánh giá, ghi nhận nhằm tăng cường khả năng trình bày trung thực thông tin về kết quả kinh doanh.
   - ☐ Không ý kiến.

3 – Ý kiến về việc sửa đổi, bổ sung thông tin trên BCKQHĐKD hướng đến hội nhập kinh tế quốc tế

6. Sắp xếp lại các chỉ tiêu hướng đến tính hữu ích của thông tin
   - ☐ Không đồng ý
   - ☐ Đồng ý
   - ☐ Ý kiến khác……
7. Hoàn thiện BCKQHĐKD phù hợp với nhu cầu thông tin đa dạng cho các đối tượng và theo thông lệ quốc tế.
   - ☐ Không đồng ý
   - ☐ Đồng ý
   - ☐ Ý kiến khác……

Ý kiến khác về Báo cáo kết quả kinh doanh hiện nay:

……
……

NGƯỜI CHO Ý KIẾN
Họ và tên
Địa chỉ

Chúng tôi xin chân thành cảm ơn sự tham gia nhiệt tình của Anh (Chị).
Kính chào trân trọng.

Ngày tháng năm
Người cho ý kiến

Phụ lục 3

Danh sách doanh nghiệp trả lời phiếu khảo sát

STT	Tên doanh nghiệp	Loại hình sở hữu	Quy mô vốn góp chủ sở hữu (ĐVT:đồng)
1	TCTY Cổ Phần Khoan Và Dịch Vụ Khoan Dầu Khí	Công ty Cổ phần	2.000.000.000.000
2	Công ty TNHH MTV TM & DV Kỹ Thuật Khoan Dầu Khí	Công ty TNHH	100.000.000.000
3	Công Ty Kỹ Thuật Máy Bay	Công ty TNHH	420.000.000.000
4	Công Ty Dịch Vụ Bưu Chính Viễn Thông Sài Gòn	Công ty Cổ phần	400.000.000.000
5	Công Ty Liên Doanh MSC Việt Nam	Công ty Liên doanh	12.000.000.000
6	Công ty Cổ Phần Cao Su Sài Gòn Kymdan	Công ty Cổ phần	105.000.000.000
7	Công ty Cổ Phần Dịch Vụ Và Công Nghệ Tin Học HPT	Công ty Cổ phần	59.000.000.000
8	Công Ty Cổ Phần Tín Nghĩa Logistics Tín Nghĩa – ICD Biên Hòa	Công ty Cổ phần	133.688.000.000
9	Công Ty Liên Doanh PVD-Tubulars Managerment	Công ty Liên doanh	60.000.000.000
10	Công Ty TNHH MTV Dịch Vụ Giếng Khoan Dầu Khí	Công Ty TNHH	50.000.000.000
11	Công Ty TNHH MTV Dịch Vụ Kỹ Thuật Dầu Khí Biển	Công ty TNHH	80.000.000.000
12	Công Ty CP Chứng Khoán Tân Việt	Công ty Cổ phần	350.000.000.000
13	Transworld Logistics	Công ty TNHH	20.000.000.000
14	Công Ty CP Du Lịch Sài Gòn	Công ty Cổ phần	108.000.000.000
15	Công Ty TNHH TFB Việt Nam	Công ty TNHH	47.263.800.000
16	Công Ty TNHH ALTHFY	Công ty TNHH	6.465.400.000
17	Công Ty Cổ Phần Dịch Vụ Thương Mại TP.Hồ Chí Minh	Công ty Cổ phần	1.000.000.000.000
18	Công Ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Đô Thành	Công ty Cổ phần	81.518.200.000
19	Công Ty Cổ Phần Cáp Treo Núi Bà Tây Ninh	Công ty Cổ phần	31.970.000.000
20	Công Ty Cổ Phần Trang Trí Nội Thất Mộc Đại	Công ty Cổ phần	4.000.000.000
21	Công Ty Quảng Cáo SOL	Công ty TNHH	2.000.000.000
22	Công Ty TNHH ASATSU-DK Việt Nam	Công ty TNHH	3.000.000.000
23	Công Ty TNHH Nhiên Liệu Sinh Học Phương Đông	Công ty TNHH	20.000.000.000
24	Công Ty Địa Vật Lý Giếng Khoan	Công ty TNHH	50.000.000.000
25	Công Ty Cổ Phần Đào Tạo Kỹ Thuật PVD	Công ty Cổ Phần	26.354.650.000

Phụ lục 4

Quá trình hình thành và những thay đổi của IAS 1

-Tháng 3 năm 1974: bảng dự thảo E1về *trình bày các chính sách kế toán* được đưa ra để thảo luận điều chỉnh.

-Tháng 1 năm 1975: IASC chính thức ban hành IAS 1 "*Trình bày các chính sách kế toán"* (IAS 1 - Disclosure of Accounting Policies).

-Tháng 7 năm 1996: bảng dự thảo E53 về *Trình bày báo cáo tài chính* được đưa ra nhằm mục đích hợp nhất IAS 1 (1975) "Trình bày các chính sách kế toán", IAS 5 (1976) "Thông tin công bố trên báo cáo tài chính"và IAS 13 (1979) " Trình bày tài sản ngắn hạn và nợ ngắn hạn".

-Tháng 8 năm 1997 :IAS 1 chính thức được đổi tên thành chuẩn mực về *"Trình bày báo cáo tài chính"* (IAS 1 - Presentation of Financial Statements) thay thế cho IAS 1 (1975), IAS 5 (1976) và IAS 13 (1979) và có hiệu lực vào ngày 01/7/1998.

-Sau khi IASB được thành lập chính thức vào năm 2001, IASB quyết định tất cả các chuẩn mực và hướng dẫn đã ban hành bởi IASC trước đây vẫn tiếp tục được áp dụng trừ khi và cho đến khi được điều chỉnh lại.

-Tháng 12 năm 2003: IASB thực hiện xem xét để điều chỉnh lại IAS 1.

-Tháng 08 năm 2005: chính thức ban hành bản điều chỉnh *IAS 1(sửa đổi 2005)* bổ sung yêu cầu công bố thông tin về vốn (Capital Disclosures) và có hiệu lực từ 1/1/2007.

-Tháng 3 năm 2006: IASB công bố bản dự thảo mới, hoàn thiện việc trình bày BCTC của doanh nghiệp và tiến tới hoàn thiện IAS 1. Đây là một phần trong kết quả đạt được của Dự án hội nhập với US GAAP, là hoàn thành phần A của dự án có liên quan đến *Trình bày báo cáo tài chính*. Kết quả của nó là IASB đã ban hành chính thức bản sửa đổi IAS 1 vào năm 2007.

-Tháng 9 năm 2007: ban hành chính thức bản sửa đổi *IAS 1 (sửa đổi 2007) Trình bày báo cáo tài chính (IAS 1(revise 2007) Presentation of Financial Statements)* có hiệu lực sau ngày 1/1/2009 và cho phép áp dụng sớm hơn.

Phụ lục 5

Các thành phần của Hệ thống báo cáo tài chính theo IAS 1

IAS 1 quy định hệ thống BCTC đầy đủ bao gồm:

1. Báo cáo tình hình tài chính (Statement of Financial Position).

2. Báo cáo tình hình kinh doanh:

- Báo cáo kết quả lợi nhuận (Income Statement): trong trường hợp trình bày báo riêng rẽ, và
- Báo cáo lợi nhuận tổng hợp (Statement of Comprehensive Income): những thay đổi trong vốn chủ sở hữu khác với những phát sinh từ giao dịch và phân phối cho chủ sở hữu.

3. Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu (Statement of changes in Equity): mọi thay đổi trong vốn chủ sở hữu.

4.Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Cash Flow Statement).

5.Thuyết minh: bao gồm bảng tóm tắt những chính sách kế toán quan trọng và những ghi chú giải thích.

Phụ lục 6

Báo cáo Lợi nhuận tổng hợp

Appendix: Illustrative examples

The following examples illustrate the alternatives for the presentation of the statement of comprehensive income, and also the presentation of the statement of changes in equity.

The Standard also includes some discussion of the presentation of the tax effects of items of other comprehensive income and of reclassification adjustments. Readers are referred to the guidance on implementing IAS 1 published with the Standard for illustrations of the options permitted for these items.

Statement of comprehensive income (single statement)[1]

	20X7	20X6
Revenue	390,000	355,000
Expenses	(250,000)	(275,000)
Profit before tax	140,000	80,000
Income tax expense	(25,000)	(15,000)
Profit for the year from continuing operations	115,000	65,000
Loss for the year from discontinued operations	(30,500)	–
Profit for the year	**84,500**	**65,000**
Other comprehensive income[2]:		
Exchange differences on translating foreign operations	5,000	10,000
Available-for-sale financial assets	2,400	3,500
Cash flow hedges	1,200	2,200
Gains on property revaluation	8,000	7,000
Actuarial (losses)/gains on defined benefit pension plans	(667)	1,333
Share of other comprehensive income of associates	400	(700)
Income tax relating to components of other comprehensive income	(4,000)	(3,900)
Other comprehensive income for the year, net of tax	**12,333**	**19,433**
Total comprehensive income for the year	**96,833**	**84,433**
Profit attributable to:		
owners of the parent	76,271	58,890
minority interest	8,229	6,110
	84,500	65,000
Total comprehensive income attributable to:		
owners of the parent	86,604	75,123
minority interest	10,229	9,310
	96,833	84,433

[1] Note that these illustrations are condensed in order to focus attention on the changes resulting from IAS 1 (revised 2007) – they do not present all the items required to be presented on the face of the financial statements by IAS 1 and other Standards.
[2] Alternatively, each component of other comprehensive income could be presented in the statement of comprehensive income net of tax.

Presentation of comprehensive income in two statements

Where this option is selected, the income statement is required to be presented immediately before the statement of comprehensive income. The Standard does not specify whether the statements should be presented on the same or separate pages.

Income statement[1]

	20X7	20X6
Revenue	390,000	355,000
Expenses	(250,000)	(275,000)
Profit before tax	140,000	80,000
Income tax expense	(25,000)	(15,000)
Profit for the year from continuing operations	115,000	65,000
Loss for the year from discontinued operations	(30,500)	–
Profit for the year	**84,500**	**65,000**
Profit attributable to:		
owners of the parent	76,271	58,890
minority interest	8,229	6,110
	84,500	65,000

Statement of comprehensive income[1]

	20X7	20X6
Profit for the year	**84,500**	**65,000**
Other comprehensive income[2]:		
Exchange differences on translating foreign operations	5,000	10,000
Available-for-sale financial assets	2,400	3,500
Cash flow hedges	1,200	2,200
Gains on property revaluation	8,000	7,000
Actuarial (losses)/gaines on defined benefit pension plans	(667)	1,333
Share of other comprehensive income of associates	400	(700)
Income tax relating to components of other comprehensive income	(4,000)	(3,900)
Other comprehensive income for the year, net of tax	**12,333**	**19,433**
Total comprehensive income for the year	**96,833**	**84,433**
Total comprehensive income attributable to:		
owners of the parent	86,604	75,123
minority interest	10,229	9,310
	96,833	84,433

[1] Note that these illustrations are condensed in order to focus attention on the changes resulting from IAS 1 (revised 2007) – they do not present all the items required to be presented on the face of the financial statements by IAS 1 and other Standards.

[2] Alternatively, each component of other comprehensive income could be presented in the statement of comprehensive income net of tax.

Statement of changes in equity[1]

	Share capital	Retained earnings	Translation of foreign operations	Available-for-sale financial assets	Cash flow hedges	Revaluation surplus	Total	Minority interest	Total equity
Balance at 1 January 20X6	600,000	118,100	(4,000)	1,600	2,000	–	717,700	198,425	916,125
Changes in accounting policy	–	400	–	–	–	–	400	–	400
Restated balance	600,000	118,500	(4,000)	1,600	2,000	–	718,100	198,425	916,525
Changes in equity for 20X6									
Dividends	–	(10,000)	–	–	–	–	(10,000)	–	(10,000)
Total comprehensive income for the year	–	60,223*	10,000	300	2,200	2,400**	75,123	9,310	84,433
Balance at 31 December 20X6	600,000	168,723	6,000	1, 900	4,200	2,400	783,223	207,735	990,958
Changes in equity for 20X7									
Issue of share capital	50,000	–	–	–	–	–	50,000	–	50,000
Dividends	–	(15,000)	–	–	–	–	(15,000)	–	(15,000)
Total comprehensive income for the year	–	75,604	5,000	400	1,200	4,400**	86,604	10,229	96,833
Balance at 31 December 20X7	650,000	229, 327	11,000	2,300	5,400	6,800	904,827	217,964	1,122,791

* Profit for the year attributable to owners of the parent + actuarial gains/losses on defined benefit pension plans

** Gains on property revaluation + share of other comprehensive income of associates + income tax relating to other components of other comprehensive income (all allocated to revaluation movement for simplicity in this example)

[1] Note that these illustrations are condensed in order to focus attention on the changes resulting from IAS 1 (revised 2007) – they do not present all the items required to be presented on the face of the financial statements by IAS 1 and other Standards.

www.bp.com/downloads/incomestatement

Group income statement

For the year ended 31 December				$ million
	Note	**2010**	2009	2008
Sales and other operating revenues	7	**297,107**	239,272	361,143
Earnings from jointly controlled entities – after interest and tax		**1,175**	1,286	3,023
Earnings from associates – after interest and tax		**3,582**	2,615	798
Interest and other income	8	**681**	792	736
Gains on sale of businesses and fixed assets	5	**6,383**	2,173	1,353
Total revenues and other income		**308,928**	246,138	367,053
Purchases		**216,211**	163,772	266,982
Production and manufacturing expenses[a]		**64,615**	23,202	26,756
Production and similar taxes	9	**5,244**	3,752	8,953
Depreciation, depletion and amortization	10	**11,164**	12,106	10,985
Impairment and losses on sale of businesses and fixed assets	5	**1,689**	2,333	1,733
Exploration expense	16	**843**	1,116	882
Distribution and administration expenses	12	**12,555**	14,038	15,412
Fair value (gain) loss on embedded derivatives	34	**309**	(607)	111
Profit (loss) before interest and taxation		**(3,702)**	26,426	35,239
Finance costs[a]	18	**1,170**	1,110	1,547
Net finance expense (income) relating to pensions and other post-retirement benefits	38	**(47)**	192	(591)
Profit (loss) before taxation		**(4,825)**	25,124	34,283
Taxation[a]	19	**(1,501)**	8,365	12,617
Profit (loss) for the year		**(3,324)**	16,759	21,666
Attributable to				
BP shareholders		**(3,719)**	16,578	21,157
Minority interest		**395**	181	509
		(3,324)	16,759	21,666
Earnings per share – cents				
Profit (loss) for the year attributable to BP shareholders				
Basic	21	**(19.81)**	88.49	112.59
Diluted	21	**(19.81)**	87.54	111.56

[a] See Note 2 for information on the impact of the Gulf of Mexico oil spill on the income statement line items.

www.bp.com/downloads/sociandcine

Group statement of comprehensive income

For the year ended 31 December				$ million
	Note	**2010**	2009	2008
Profit (loss) for the year		**(3,324)**	16,759	21,666
Currency translation differences		**259**	1,826	(4,362)
Exchange gains on translation of foreign operations transferred to gain or loss on sale of businesses and fixed assets		**(20)**	(27)	–
Actuarial loss relating to pensions and other post-retirement benefits	38	**(320)**	(682)	(8,430)
Available-for-sale investments marked to market		**(191)**	705	(994)
Available-for-sale investments – recycled to the income statement		**(150)**	2	526
Cash flow hedges marked to market		**(65)**	652	(1,173)
Cash flow hedges – recycled to the income statement		**(25)**	366	45
Cash flow hedges – recycled to the balance sheet		**53**	136	(38)
Taxation	19	**(137)**	525	2,946
Other comprehensive income		**(596)**	3,503	(11,480)
Total comprehensive income		**(3,920)**	20,262	10,186
Attributable to				
BP shareholders		**(4,318)**	20,137	9,752
Minority interest		**398**	125	434
		(3,920)	20,262	10,186

Group statement of changes in equity

									$ million
			2010			2009			2008
	BP shareholders' equity	**Minority interest**	**Total equity**	BP shareholders' equity	Minority interest	Total equity	BP shareholders' equity	Minority interest	Total equity
At 1 January	**101,613**	**500**	**102,113**	91,303	806	92,109	93,690	962	94,652
Total comprehensive income	**(4,318)**	**398**	**(3,920)**	20,137	125	20,262	9,752	434	10,186
Dividends	**(2,627)**	**(315)**	**(2,942)**	(10,483)	(416)	(10,899)	(10,342)	(425)	(10,767)
Repurchase of ordinary share capital	**–**	**–**	**–**	–	–	–	(2,414)	–	(2,414)
Share-based payments (net of tax)	**339**	**–**	**339**	721	–	721	617	–	617
Changes in associates' equity	**–**	**–**	**–**	(43)	–	(43)	–	–	–
Transactions involving minority interests	**(20)**	**321**	**301**	(22)	(15)	(37)	–	(165)	(165)
At 31 December	**94,987**	**904**	**95,891**	101,613	500	102,113	91,303	806	92,109

www.bp.com/downloads/cashflow

Group cash flow statement

For the year ended 31 December	Note	2010	2009	$ million 2008
Operating activities				
Profit (loss) before taxation		**(4,825)**	25,124	34,283
Adjustments to reconcile profit (loss) before taxation to net cash provided by operating activities				
Exploration expenditure written off	16	**375**	593	385
Depreciation, depletion and amortization	10	**11,164**	12,106	10,985
Impairment and (gain) loss on sale of businesses and fixed assets	5	**(4,694)**	160	380
Earnings from jointly controlled entities and associates		**(4,757)**	(3,901)	(3,821)
Dividends received from jointly controlled entities and associates		**3,277**	3,003	3,728
Interest receivable		**(277)**	(258)	(407)
Interest received		**205**	203	385
Finance costs	18	**1,170**	1,110	1,547
Interest paid		**(912)**	(909)	(1,291)
Net finance expense (income) relating to pensions and other post-retirement benefits	38	**(47)**	192	(591)
Share-based payments		**197**	450	459
Net operating charge for pensions and other post-retirement benefits, less contributions and benefit payments for unfunded plans		**(959)**	(887)	(173)
Net charge for provisions, less payments		**19,217**	650	(298)
(Increase) decrease in inventories		**(3,895)**	(5,363)	9,010
(Increase) decrease in other current and non-current assets		**(15,620)**	7,595	2,439
Increase (decrease) in other current and non-current liabilities		**20,607**	(5,828)	(6,101)
Income taxes paid		**(6,610)**	(6,324)	(12,824)
Net cash provided by operating activities		**13,616**	27,716	38,095
Investing activities				
Capital expenditure		**(18,421)**	(20,650)	(22,658)
Acquisitions, net of cash acquired		**(2,468)**	1	(395)
Investment in jointly controlled entities		**(461)**	(578)	(1,009)
Investment in associates		**(65)**	(164)	(81)
Proceeds from disposals of fixed assets	5	**7,492**	1,715	918
Proceeds from disposals of businesses, net of cash disposed	5	**9,462**	966	11
Proceeds from loan repayments		**501**	530	647
Other		**–**	47	(200)
Net cash used in investing activities		**(3,960)**	(18,133)	(22,767)
Financing activities				
Net issue (repurchase) of shares		**169**	207	(2,567)
Proceeds from long-term financing		**11,934**	11,567	7,961
Repayments of long-term financing		**(4,702)**	(6,021)	(3,821)
Net decrease in short-term debt		**(3,619)**	(4,405)	(1,315)
Dividends paid				
BP shareholders		**(2,627)**	(10,483)	(10,342)
Minority interest		**(315)**	(416)	(425)
Net cash provided by (used in) financing activities		**840**	(9,551)	(10,509)
Currency translation differences relating to cash and cash equivalents		**(279)**	110	(184)
Increase in cash and cash equivalents		**10,217**	142	4,635
Cash and cash equivalents at beginning of year		**8,339**	8,197	3,562
Cash and cash equivalents at end of year		**18,556**	8,339	8,197