**PHỤ LỤC I**

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 03 CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT
*(Kèm theo Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 của Bộ Tài chính)*

**GIỚI THIỆU**

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 03 *“Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót”* được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 3 và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 3 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 3 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 3. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

**VPSAS 03 – CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT**

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03**
**(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 được ban hành lần đầu theo

Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 14/06/2024, được áp dụng từ ngày 14/06/2024. Các chuẩn mực có cùng ngày hiệu lực, gồm:

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04: Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19: Các khoản dự phòng, nợ phải trả* *tiềm tàng và tài sản tiềm tàng;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32: Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

**VPSAS 03 - CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI**
**ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 “Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 49. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

**I. QUY ĐỊNH CHUNG**

**Mục đích**

**Phạm vi**

**Các định nghĩa**

Tính trọng yếu

**II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

**Các chính sách kế toán**

Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán

Tính nhất quán của các chính sách kế toán

Các thay đổi trong chính sách kế toán

Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán

*Áp dụng hồi tố*

*Các hạn chế trong áp dụng hồi tố*

Trình bày thông tin

**Các thay đổi ước tính kế toán**

Trình bày thông tin

**Các sai sót**

Các hạn chế trong điều chỉnh hồi tố

Trình bày thông tin về các sai sót trong kỳ trước

**Không thể áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố**

**Bảng tham chiếu các đoạn của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế**

**I. QUY ĐỊNH CHUNG**

**Mục đích**

1. Mục đích của Chuẩn mực này nhằm quy định các tiêu chí lựa chọn và thay đổi các chính sách kế toán, cùng với (a) kế toán và trình bày thông tin về các thay đổi trong chính sách kế toán, (b) thay đổi ước tính kế toán và (c) sửa chữa các sai sót. Chuẩn mực này nhằm tăng cường tính hợp lý và độ tin cậy các báo cáo tài chính của đơn vị khả năng có thể so sánh các báo cáo tài chính của một đơn vị giữa các kỳ và với báo cáo tài chính của các đơn vị khác.

2. Đưa ra các yêu cầu trình bày thông tin đối với các thay đổi trong chính sách kế toán, ngoại trừ các yêu cầu đối với các thay đổi trong chính sách kế toán đã được đề cập trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*”.

**Phạm vi**

3. **Chuẩn mực này được sử dụng để lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán, kế toán các thay đổi trong chính sách kế toán, các thay đổi ước tính kế toán và sửa chữa các sai sót của các kỳ kế toán trước.**

4. Chuẩn mực này không xem xét các ảnh hưởng của thuế đối với việc sửa chữa sai sót kỳ trước và các điều chỉnh hồi tố đã thực hiện cho việc áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán.

**Định nghĩa**

5. **Các thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

**Áp dụng hồ i tố là việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch sự kiện như thể chính sách kế toán này đã luôn được áp dụng trước đó.**

**Áp dụ ng phi hồi tố đối với thay đổi trong chính sách kế toán và ghi nhận** **ảnh hưởng của các thay đổi ước tính kế toán là:**

(a) **Áp dụng chính sách kế toán mới đối với các giao dịch, sự kiện phát sinh kể từ ngày chính sách kế toán thay đổi; và**

(b) **Ghi nhận ảnh hưởng của các thay đổi ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai có chịu tác động của sự thay đổi đó.**

**Chính sách kế toán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước và các thông lệ cụ thể được áp dụng bởi một đơn vị trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.**

**Điều chỉnh hồi tố là điều chỉnh việc ghi nhận, xác định giá trị và trình bày thông tin về các số liệu của các khoản mục trên báo cáo tài chính như thể các sai sót của kỳ trước chưa hề xảy ra.**

**Sai sót kỳ trước là việc bỏ sót và công bố sai thông tin đã trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị trong một hoặc nhiều kỳ trước do không sử dụng hoặc sử dụng sai các thông tin đáng tin cậy mà các thông tin đó:**

(a) **Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của các kỳ đó được phê duyệt** **để phát hành; và**

(b) **Có thể thu thập và sử dụng để lập và trình bày các báo cáo tài chính** **đó.**

**Những sai sót này bao gồm các sai sót về tính toán, các lỗi trong áp dụng chính sách kế toán, việc bỏ quên hoặc hiểu sai dẫn đến diễn giải không phù hợp với thực tế và gian lận.**

**Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của một tài sản xuất phát từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan gắn liền với tài sản hoặc nợ phải trả đó. Các thay đổi ước tính kế toán phát sinh từ các thông tin mới hoặc đơn vị có sự phát triển mới nên không phải là sửa chữa sai sót.**

**Tính không thể thực hiện: Một quy định được coi không thể thực hiện là sau khi đơn vị đã có nhiều nỗ lực cố gắng để áp dụng nó nhưng vẫn không thể thực hiện được. Đối với một kỳ kế toán cụ thể trước đó, việc áp dụng hồi tố các thay đổi trong chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa các sai sót được coi là không thể thực hiện nếu:**

(a) **Không thể xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng hồi tố hoặc** **điều chỉnh hồi tố;**

(b) **Việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố cần phải có các giả thiết về các dự định của lãnh đạo đơn vị trong khoảng thời gian đó; hoặc**

(c) **Việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố cần phải có các ước tính đáng kể về giá trị và không thể phân biệt một cách khách quan thông tin đã sử dụng cho các ước tính trước đó với các thông tin khác mà:**

(i) **Cung cấp bằng chứng về các tình huống tại các thời điểm mà các khoản mục được ghi nhận, được xác định giá trị hoặc trình bày; và**

(ii) **Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của kỳ trước được phê duyệt để phát hành.**

**Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.**

**Tính trọng yếu**

6. Việc đánh giá việc bỏ sót hoặc báo cáo sai lệch có thể ảnh hưởng đến quyết định của người đọc báo cáo tài chính hay không, có ảnh hưởng trọng yếu hay không, dựa trên mong muốn và năng lực của người sử dụng báo cáo đó. Người sử dụng báo cáo phải có sự hiểu biết hợp lý về lĩnh vực công, các hoạt động kinh tế và kế toán, có ý thức cố gắng ở mức độ cần thiết để tìm hiểu thông tin.

Do đó, khi đánh giá cần tính toán đến mức độ người sử dụng thông tin với những đặc điểm đó có thể bị ảnh hưởng trong việc nhận định về báo cáo tài chính và ra các quyết định.

**II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

**Các chính sách kế toán**

**Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán**

7. **Khi một chuẩn mực kế toán công Việt Nam quy định cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì các chính sách kế toán áp dụng cho giao dịch, sự kiện đó được xác định bằng cách áp dụng chuẩn mực kế toán công đó.**

8. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam đưa ra các chính sách kế toán giúp cho báo cáo tài chính phản ánh thông tin phù hợp và đáng tin cậy về các giao dịch, sự kiện khi áp dụng các chính sách kế toán đó. Các chính sách này không nhất thiết phải áp dụng nếu ảnh hưởng của việc áp dụng này là không trọng yếu. Tuy nhiên, việc không tuân thủ quy định của chuẩn mực về tính không trọng yếu hoặc không sửa chữa các sai sót không trọng yếu được xem là không thích hợp nếu việc thực hiện này nhằm đạt mục tiêu trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị theo một hướng khác.

9. **Trong trường hợp không có văn bản pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán công Việt Nam quy định cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì lãnh đạo đơn vị phải xây dựng chính sách kế toán cho riêng đơn vị. Chính sách kế toán phải mang lại các thông tin liên quan tới trách nhiệm giải trình và nhu cầu ra quyết định của người sử dụng báo cáo, trình bày đáng tin cậy tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của đơn vị phù hợp với quy định của pháp luật, đáp ứng yêu cầu dễ hiểu, kịp thời, có thể so sánh được và khả năng có thể xác minh, trong đó tính đến các hạn chế đối với các thông tin trong các báo cáo tài chính cho mục đích chung và sự cân bằng giữa các đặc điểm định tính này.**

10. **Theo quy định tại đoạn 09, khi xây dựng chính sách kế toán, lãnh đạo đơn vị phải tham khảo và xem xét khả năng áp dụng các nguồn thông tin theo thứ tự sau:**

(a) **Các quy định và hướng dẫn trong các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam đề cập đến các vấn đề tương tự và có liên quan;**

(b) **Các định nghĩa, tiêu chí ghi nhận và xác định giá trị tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí được trình bày trong *Khung khái niệm cho Báo cáo tài chính cho mục đích chung trong khu vực công*.**

11. **Theo quy định tại đoạn 09, khi xây dựng chính sách kế toán, lãnh đạo đơn vị cũng có thể xem xét (a) các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam ban hành gần nhất có liên quan và (b) các thông lệ kế toán trong lĩnh vực doanh nghiệp hoặc lĩnh vực công đã được chấp nhận với** **điều kiện các tài liệu này không mâu thuẫn với các nguồn thông tin đề cập** **trong đoạn 10.**

**Tính nhất quán của các chính sách kế toán**

12. **Đơn vị phải lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất quán cho các giao dịch, sự kiện tương tự nhau, trừ khi chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác yêu cầu hoặc cho phép phân loại các giao dịch, sự kiện thành các nhóm cụ thể hơn và việc áp dụng các chính sách kế toán khác nhau cho các nhóm có thể phù hợp. Nếu một chuẩn mực kế toán công Việt Nam yêu cầu hoặc cho phép phân loại như vậy, chính sách kế toán thích hợp sẽ được lựa chọn và áp dụng nhất quán cho từng nhóm các giao dịch, sự kiện.**

**Các thay đổi trong chính sách kế toán**

13. **Đơn vị chỉ được thay đổi chính sách kế toán khi:**

(a) **Các văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán yêu cầu phải thay đổi; hoặc**

(b) **Sự thay đổi sẽ dẫn đến báo cáo tài chính cung cấp thông tin tin cậy và phù hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị.**

14. Người sử dụng báo cáo tài chính cần phải có khả năng so sánh báo cáo tài chính của một đơn vị qua nhiều kỳ để xác định xu hướng biến động của tình hình tài chính, kết quả hoạt động và luồng tiền. Do đó, các chính sách kế toán phải được áp dụng giống nhau trong một kỳ, từ kỳ này sang kỳ tiếp theo, trừ khi việc thay đổi chính sách kế toán thực hiện theo một trong các trường hợp nêu tại đoạn 13.

15. **Thay đổi từ cơ sở kế toán này sang cơ sở kế toán khác là thay đổi trong chính sách kế toán.**

16. **Thay đổi về kế toán, ghi nhận hoặc xác định giá trị của một giao dịch, sự kiện trong cùng một cơ sở kế toán được coi là thay đổi trong chính sách kế toán.**

17. **Các nội dung sau không phải là thay đổi trong chính sách kế toán:**

(a) **Việc áp dụng một chính sách kế toán đối với các giao dịch, sự kiện có bản chất khác với các giao dịch, sự kiện đã xảy ra trước đây; và**

(b) **Việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch, sự** **kiện chưa từng xảy ra trước đây hoặc không trọng yếu.**

Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán

18. **Theo quy định của đoạn 21:**

(a) **Đơn vị sẽ thực hiện thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán theo hướng dẫn chuyển đổi cụ thể (nếu có); và**

(b) **Khi đơn vị thay đổi chính sách kế toán do việc áp dụng lần đầu một** **văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán nhưng không có hướng dẫn chuyển đổi cụ thể cho sự thay đổi đó hoặc tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố chính sách kế toán mới.**

19. Trong trường hợp không có chuẩn mực kế toán công áp dụng cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì theo quy định tại đoạn 11, lãnh đạo đơn vị có thể áp dụng một chính sách kế toán từ (a) các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam ban hành gần nhất có liên quan và (b) các thông lệ kế toán trong lĩnh vực doanh nghiệp hoặc lĩnh vực công được chấp nhận.

*Áp dụng hồi tố*

20. **Theo quy định của đoạn 21, khi có thay đổi trong chính sách kế toán được áp dụng hồi tố phù hợp với đoạn 18(a) hoặc (b), đơn vị phải điều chỉnh số dư đầu kỳ của mỗi khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi từ kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể áp dụng hồi tố và các số liệu so sánh của từng kỳ kế toán trước được trình bày trên báo cáo tài chính như thể chính sách kế toán mới đó đã được áp dụng từ trước.**

*Các hạn chế trong áp dụng hồi tố*

21. **Khi việc áp dụng hồi tố phải được thực hiện theo quy định của đoạn 18(a) hoặc (b), thay đổi chính sách kế toán phải được áp dụng hồi tố trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của từng kỳ trước đó hoặc ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi đó.**

22. **Khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của việc thay đổi chính sách kế toán đối với số liệu so sánh của một hoặc nhiều kỳ trước đó, đơn vị phải áp dụng chính sách kế toán mới cho giá trị ghi sổ đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả của kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể áp dụng hồi tố, có thể là kỳ kế toán hiện tại và phải thực hiện điều chỉnh tương ứng đối với số dư đầu kỳ của các khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ đó.**

23. **Tại thời điểm đầu kỳ kế toán hiện tại, khi không thể xác định được ảnh** **hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách kế toán mới cho tất cả các kỳ trước đó, đơn vị phải điều chỉnh số liệu so sánh để áp dụng chính sách kế** **toán mới từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được.**

24. Khi đơn vị áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới, đơn vị phải áp dụng chính sách kế toán mới cho các số liệu so sánh của các kỳ kế toán trước đó đến thời điểm xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được. Việc áp dụng hồi tố đối với một kỳ kế toán trước đó sẽ không thể thực hiện được nếu đơn vị không có khả năng xác định được ảnh hưởng lũy kế đối với các số liệu đầu kỳ và cuối kỳ trên báo cáo tình hình tài chính của kỳ đó. Số liệu cần điều chỉnh của các khoản mục trên báo cáo tài chính của các kỳ kế toán trước sẽ được điều chỉnh vào số dư đầu kỳ của mỗi khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu bị ảnh hưởng của kỳ gần nhất. Thông thường số thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế sẽ bị điều chỉnh. Ngoài ra các khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu khác cũng có thể bị điều chỉnh. Bất kỳ thông tin nào về các kỳ kế toán trước, ví dụ như tổng hợp các thông tin tài chính của nhiều kỳ, cũng được điều chỉnh lại đến thời điểm xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được.

25. Theo quy định của đoạn 23, khi đơn vị không thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới do không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách đó cho tất cả các kỳ trước, đơn vị phải áp dụng phi hồi tố chính sách kế toán mới từ ngày đầu tiên của kỳ sớm nhất có thể áp dụng được. Theo đó, đơn vị không cần quan tâm đến số điều chỉnh lũy kế phát sinh đối với tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trước ngày đó. Việc thay đổi một chính sách kế toán vẫn được phép thực hiện ngay cả khi không thể áp dụng hồi tố cho các kỳ kế toán trước. Đoạn 46 đến đoạn 49 của chuẩn mực này đưa ra hướng dẫn khi không thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới cho một hoặc nhiều kỳ trước.

**Trình bày thông tin**

26. **Khi áp dụng lần đầu văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán mà (a) có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc một kỳ nào đó trong quá khứ, (b) sẽ có ảnh hưởng như vậy, trừ trường hợp không thể xác định được giá trị khoản điều chỉnh từ các ảnh hưởng này hoặc (c) có thể ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, đơn vị chỉ trình bày các thông tin sau trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại:**

(a) **Văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ** **kế toán được áp dụng;**

(b) **Việc thay đổi chính sách kế toán được thực hiện để phù hợp với các** **hướng dẫn chuyển đổi của chuẩn mực (nếu có);**

(c) **Bản chất của thay đổi trong chính sách kế toán;**

(d) **Nội dung cơ bản của các hướng dẫn chuyển đổi (nếu có);**

(e) **Các hướng dẫn chuyển đổi có thể có ảnh hưởng đến các kỳ tương lai** **(nếu có);**

(f) **Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước, trong phạm vi có thể thực hiện được;**

(g) **Số điều chỉnh cho các kỳ trước các kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được; và**

(h) **Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó hoặc cho các kỳ trước kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính diễn giải về việc thay đổi trong chính sách kế toán đó đã được áp dụng như thế nào, từ khi nào theo quy định của đoạn 18 (a) hoặc (b).**

27. **Khi tự nguyện thay đổi chính sách kế toán mà (a) có ảnh hưởng đến kỳ** **hiện tại hoặc một kỳ nào đó trong quá khứ, (b) sẽ có ảnh hưởng như vậy,** **trừ trường hợp không thể xác định được giá trị khoản điều chỉnh từ các ảnh hưởng này, hoặc (c) có thể ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, đơn vị chỉ trình bày các thông tin sau trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại:**

(a) **Bản chất của các thay đổi trong chính sách kế toán;**

(b) **Lý do việc áp dụng chính sách kế toán mới có thể mang lại những** **thông tin trình bày đáng tin cậy và phù hợp hơn;**

(c) **Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước , trong phạm vi có thể thực hiện được**

(d) **Số điều chỉnh cho các kỳ trước các kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được; và**

(e) **Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó hoặc cho các kỳ trước kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính và diễn giải về việc thay đổi trong chính sách kế toán đó đã được áp dụng như thế nào, từ khi nào.**

**Các thay đổi ước tính kế toán**

28. Do những yếu tố không chắc chắn vốn có của hoạt động cung cấp dịch vụ, kinh doanh thương mại và các hoạt động khác, đơn vị chỉ có thể ước tính mà không xác định được một cách chính xác nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính. Việc ước tính đòi hỏi các đánh giá dựa vào các thông tin đáng tin cậy và sẵn có gần nhất. Ví dụ, các ước tính có thể:

(a) Nợ khó đòi phát sinh từ các khoản thuế chưa thu hồi được;

(b) Hàng tồn kho bị giảm giá;

(c) Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;

(d) Các nghĩa vụ bảo hành.

29. Việc sử dụng các ước tính hợp lý là một phần thiết yếu của việc lập báo cáo tài chính và không làm giảm bớt độ tin cậy của các báo cáo.

30. Một ước tính có thể sẽ phải thay đổi nếu hoàn cảnh làm cơ sở cho ước tính đó có thay đổi, khi phát sinh các thông tin mới hoặc khi đơn vị đã có nhiều kinh nghiệm hơn trong việc thực hiện ước tính. Về bản chất, việc thay đổi một ước tính không liên quan đến các kỳ kế toán trước và không phải là việc sửa chữa sai sót.

31. Thay đổi trong cơ sở xác định giá trị được áp dụng là thay đổi trong chính sách kế toán và không phải là thay đổi ước tính kế toán. Khi không phân biệt được thay đổi trong chính sách kế toán và thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi đó được coi là thay đổi ước tính kế toán.

32. **Ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán phải được áp dụng phi hồi tố** **bằng cách ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt của:**

(a) **Kỳ kế toán có thay đổi, nếu việc thay đổi chỉ ảnh hưởng đến một kỳ đó; hoặc**

(b) **Kỳ kế toán có thay đổi và các kỳ tương lai, nếu việc thay đổi có ảnh** **hưởng đến cả kỳ đó và các kỳ tương lai.**

33. **Ngoài ra, các thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản và nợ phải trả hoặc liên quan đến một khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có liên quan trong kỳ kế toán có thay đổi.**

34. Ghi nhận phi hồi tố ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán nghĩa là áp dụng thay đổi đó cho các giao dịch, sự kiện kể từ ngày thay đổi ước tính kế toán đó. Một thay đổi ước tính kế toán có thể chỉ ảnh hưởng đến thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ hiện tại, hay ảnh hưởng đến thặng dư và thâm hụt của cả kỳ hiện tại và các kỳ tương lai. Ví dụ như một thay đổi trong ước tính số nợ khó đòi chỉ ảnh hưởng đến thặng dư hoặc thâm hụt của kỳ hiện tại, do đó sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại. Tuy nhiên, thay đổi trong thời gian sử dụng hữu ích của tài sản có ảnh hưởng đến chi phí khấu hao của kỳ hiện tại và các kỳ tương lai trong suốt thời gian sử dụng hữu ích còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, ảnh hưởng của thay đổi liên quan đến kỳ hiện tại được ghi nhận là doanh thu hoặc chi phí của kỳ hiện tại. Liên quan đến các kỳ tương lai (nếu có) được ghi nhận vào các kỳ tương lai.

**Trình bày thông tin**

35. **Đơn vị phải trình bày bản chất và giá trị của thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ có ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, trừ khi việc trình bày về ảnh hưởng đối với các kỳ tương lai không thực hiện được do không ước tính được ảnh hưởng của thay đổi đó.**

36. **Nếu đơn vị không trình bày thông tin về giá trị ảnh hưởng của việc thay đổi ước tính kế toán đối với các kỳ tương lai do không ước tính được thì đơn vị phải trình bày rõ thực tế đó.**

**Các sai sót**

37. Các sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc công bố thông tin về các khoản mục trên báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính không được coi là tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam nếu bao gồm các sai sót trọng yếu hoặc các sai sót không trọng yếu nhưng được thực hiện một cách cố ý nhằm đạt được một mục đích cụ thể nào đó trong việc trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị. Các sai sót tiềm tàng của kỳ hiện tại được phát hiện ra trong kỳ đó phải được sửa chữa trước khi báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành. Tuy nhiên trong một số trường hợp, các sai sót trọng yếu chỉ được phát hiện ra trong kỳ sau và các sai sót kỳ trước này được điều chỉnh trong phần thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ phát hiện ra sai sót (xem đoạn 39−44).

38. **Theo quy định tại đoạn 39, đơn vị phải điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của kỳ trước trong bộ báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành của kỳ kế toán đầu tiên sau khi phát hiện ra các sai sót đó bằng cách:**

(a) **Trình bày lại các số liệu so sánh cho các kỳ trước có phát sinh sai sót; hoặc**

(b) **Nếu sai sót xảy ra trước kỳ lấy số liệu so sánh thì đơn vị phải trình bày lại số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh.**

**Các hạn chế trong điều chỉnh hồi tố**

39. **Sai sót của các kỳ trước phải được sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố, trừ khi không thể xác định được các ảnh hưởng cụ thể theo từng kỳ hoặc ảnh hưởng lũy kế của sai sót đó.**

40. **Khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể theo từng kỳ của sai sót đối với thông tin so sánh của một hoặc nhiều kỳ trước đó, đơn vị phải trình bày lại số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể điều chỉnh hồi tố (có thể là kỳ kế toán hiện tại).**

41. **Tại thời điểm đầu kỳ kế toán hiện tại, khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của một sai sót đối với tất cả các kỳ trước, đơn vị phải trình bày lại thông tin so sánh để sửa chữa sai sót đó từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được.**

42. Việc sửa chữa sai sót của kỳ trước sẽ không được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt của kỳ phát hiện ra sai sót. Tất cả thông tin về các kỳ kế toán trước, bao gồm cả tổng hợp các thông tin tài chính của nhiều kỳ, cũng được trình bày lại đến ngày xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được.

43. Theo quy định của đoạn 41, khi đơn vị không thể xác định được giá trị của sai sót (ví dụ như nhầm lẫn trong việc áp dụng một chính sách kế toán) đối với tất cả các kỳ trước, đơn vị phải trình bày lại các thông tin so sánh từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được. Theo đó, đơn vị không cần quan tâm đến số cần trình bày lại lũy kế phát sinh đối với tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trước ngày đó. Đoạn 46 đến đoạn 49 của chuẩn mực này đưa ra hướng dẫn khi không thể sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố của một sai sót cho một hoặc nhiều kỳ trước.

44. Cần phải phân biệt việc sửa chữa sai sót với các thay đổi ước tính kế toán. Bản chất của các ước tính kế toán là các khoản gần đúng có thể phải thay đổi khi có thêm các thông tin mới. Ví dụ, lãi hoặc lỗ ghi nhận từ kết quả của một khoản mục tiềm tàng không phải là sửa chữa sai sót.

**Trình bày thông tin về các sai sót kỳ trước**

45. **Khi tuân thủ các quy định của đoạn 38, đơn vị phải thuyết minh thông tin sau của kỳ hiện tại:**

(a) **Bản chất của sai sót kỳ trước;**

(b) **Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục bị ảnh hưởng bởi sai sót đó của mỗi kỳ trước được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được;**

(c) **Số điều chỉnh vào đầu kỳ của kỳ trước sớm nhất được trình bày; và**

(d) **Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó và diễn giải về việc sai sót đó đã được điều chỉnh như thế nào và từ khi nào.**

**Không thể áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố**

46. Trong một số trường hợp, đơn vị không thể điều chỉnh các thông tin so sánh cho một hoặc nhiều kỳ quá khứ để có số liệu so sánh với kỳ hiện tại. Ví dụ, đơn vị có thể không thu thập được số liệu của các kỳ quá khứ để có thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới (bao gồm cả việc áp dụng phi hồi tố cho các kỳ trước theo hướng dẫn tại đoạn 47−49) hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước và đơn vị cũng không thể dựng lại được các thông tin này.

47. Khi áp dụng một chính sách kế toán, đơn vị thường xuyên phải thực hiện các ước tính kế toán để ghi nhận các giao dịch, sự kiện và trình bày trên các khoản mục của báo cáo tài chính. Bản chất của ước tính mang tính chủ quan và các ước tính có thể được thực hiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Mục đích của các ước tính liên quan đến các kỳ trước cũng giống như các ước tính cho kỳ hiện tại là phản ánh các tình huống đã tồn tại tại thời điểm phát sinh các giao dịch, sự kiện. Nên việc thực hiện các ước tính thường khó khăn hơn khi áp dụng hồi tố một chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước, bởi vì các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế bị ảnh hưởng đó đã phát sinh từ rất lâu.

48. Việc áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước đòi hỏi phải phân biệt các thông tin sau đây với các thông tin khác:

(a) Cung cấp bằng chứng về các tình huống đã tồn tại tại thời điểm xảy ra giao dịch, sự kiện; và

(b) Đã tồn tại khi báo cáo tài chính của kỳ quá khứ được phê duyệt để phát hành.

Đối với một số loại ước tính, thì việc phân biệt các loại thông tin trên là bất khả thi. Khi việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố đòi hỏi phải thực hiện một ước tính đáng kể mà không thể phân biệt được hai loại thông tin trên thì không thể thực hiện được việc áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước.

49. Không nên sử dụng những nhận thức có được ở các kỳ sau để áp dụng một chính sách kế toán mới hoặc sửa chữa các sai sót trong kỳ trước, kể cả trong việc đưa ra giả thiết về các dự định của lãnh đạo đơn vị đã có trong kỳ trước hoặc để ước tính về các số liệu đã được ghi nhận, xác định hoặc trình bày trong kỳ trước. Ví dụ khi đơn vị sửa chữa sai sót kỳ trước trong việc phân loại một tòa nhà của chính phủ là một bất động sản đầu tư (tòa nhà này trước đây đã được phân loại là tài sản hữu hình), đơn vị không được thay đổi cơ sở phân loại của kỳ đó nếu như sau này lãnh đạo đơn vị quyết định sử dụng tòa nhà đó làm trụ sở văn phòng. Ngoài ra, khi đơn vị sửa chữa sai sót kỳ trước trong việc tính toán số dự phòng phải trả cho chi phí xử lý ô nhiễm do hoạt động của chính phủ theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 *“Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*” đơn vị không cần quan tâm đến thông tin trong kỳ tiếp theo mà thông tin đó chỉ xuất hiện sau khi báo cáo tài chính của kỳ trước đã được phê duyệt để phát hành. Việc thường xuyên đòi hỏi các ước tính quan trọng khi điều chỉnh các thông tin so sánh của các kỳ trước không gây cản trở cho các điều chỉnh hoặc sửa chữa đáng tin cậy đối với các thông tin so sánh./.

**Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu****VPSAS 03** | **Số hiệu****IPSAS 3** |  | **Số hiệu****VPSAS 03** | **Số hiệu****IPSAS 3** |
| 1 | 1 |  | 26 | 33 |
| 2 | 2 |  | 27 | 34 |
| 3 | 3 |  | 28 | 37 |
| 4 | 4 |  | 29 | 38 |
| 5 | 7 |  | 30 | 39 |
| 6 | 8 |  | 31 | 40 |
| 7 | 9 |  | 32 | 41 |
| 8 | 10 |  | 33 | 42 |
| 9 | 12 |  | 34 | 43 |
| 10 | 14 |  | 35 | 44 |
| 11 | 15 |  | 36 | 45 |
| 12 | 16 |  | 37 | 46 |
| 13 | 17 |  | 38 | 47 |
| 14 | 18 |  | 39 | 48 |
| 15 | 19 |  | 40 | 49 |
| 16 | 20 |  | 41 | 50 |
| 17 | 21 |  | 42 | 51 |
| 18 | 24 |  | 43 | 52 |
| 19 | 26 |  | 44 | 53 |
| 20 | 27 |  | 45 | 54 |
| 21 | 28 |  | 46 | 55 |
| 22 | 29 |  | 47 | 56 |
| 23 | 30 |  | 48 | 57 |
| 24 | 31 |  | 49 | 58 |
| 25 | 32 |  |  |  |