

Điều chỉnh phân loại lại liên quan đến các thành phần của thu nhập tổng hợp khác theo IAS 01

□ *Th.S. Trương Thị Hạnh Dung**

**Khoa Kế toán – Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế - Luật*

Tóm tắt

Phần trình bày Lãi và Lỗ (PL - Profit or Loss) và phần trình bày Thu nhập tổng hợp khác (OCI - Other comprehensive income) là gắn liền, có liên quan mật thiết với nhau, trong việc thông tin tới người sử dụng về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp (DN). Do vậy, việc Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB) yêu cầu các DN trình bày OCI một cách nổi bật và rõ ràng, cho phép các nhà đầu tư hiểu rõ hơn về nguồn gốc các khoản thu nhập, Linna Shi, (2017). Bài viết này diễn giải, phân tích và minh họa chi tiết vấn đề điều chỉnh phân loại lại.

Từ khóa: *IAS 1, trình bày Thu nhập tổng hợp khác, điều chỉnh phân loại lại, báo cáo thu nhập tổng hợp.*

Abstract

The presentation of Profit or Loss (PL) and Other comprehensive income (OCI) are closely related in informing users about the financial performance of enterprises. Therefore, the fact that the International Accounting Standards Board (IASB) requires businesses to present OCI prominently and clearly allows investors to understand sources of earnings better, Linna Shi, (2017). This article explains, analyzes and illustrates in detail the requirement of reclassification adjustment on the other comprehensive income statement.

Key words: *IAS1, OCI presentation, reclassification adjustments, comprehensive income statement.*

JEL: *M40, M49, M00.*

Giới thiệu

Phiên bản đầu tiên của IAS 1, với tên gọi “Công bố chính sách kế toán” được Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB), ban hành vào năm 1975. Từ đó đến nay, trải qua nhiều lần định dạng lại, chỉnh sửa, thay thế,... IAS 1 đã có tên gọi và nội hàm mới trình bày báo cáo tài chính (BCTC) vào năm 1997 và có những cập nhật mới nhất liên quan đến IFRS 7, công cụ tài chính. Công bố vào các năm 2003, 2005, và 2007. Liên sau đó, là các lần chỉnh sửa chi tiết về trình bày các khoản mục trên BCTC, trong khoảng thời gian từ 2008 - 2020, để phù hợp với những thay đổi trong các chuẩn mực liên quan, Deloitte, (2020). Việt Nam đang ở trong năm đầu tiên của giai đoạn 2 - Áp dụng tự nguyện (2022 - 2025) của “Đề án áp dụng BCTC tại Việt Nam”, đối với các DN có nhu cầu và đủ nguồn lực để áp dụng IFRS, Bộ Tài chính, (2020).

Do vậy, việc các tổ chức, các DN, nhà nghiên cứu cũng như người hành nghề có thể hiểu rõ ràng, chi tiết về nguồn gốc và cấu trúc các BCTC theo định dạng quốc tế là điều vô cùng cần thiết. Bài viết này diễn giải, phân tích và minh họa, yêu cầu trình bày các khoản điều chỉnh phân loại lại (reclassification adjustments) một cách nổi bật trên OCI, cụ thể:

Các khoản mục trong OCI cần được trình bày thành hai nhóm: (i) nhóm khoản mục sau đó sẽ không được phân loại lại thành các khoản mục trên phần PL (items will not be reclassified subsequently to profit or loss); và (ii) nhóm khoản mục sau đó sẽ được phân loại lại thành các khoản mục trên phần PL (will be reclassified subsequently to profit or loss) khi đáp ứng các điều kiện cụ thể [IAS 01.82A].

Cơ sở lý thuyết

Lược khảo tài liệu

Làm thế nào để trình bày OCI một cách hữu ích và hiệu quả, đã trở thành trung tâm sự chú ý của các cơ quan ban hành chuẩn mực, trong vòng hai thập kỷ qua, Linna Shi, (2017). Rất nhiều nghiên cứu đã được thực hiện, để khẳng định vai trò và ý nghĩa của OCI trong việc cùng PL phản ánh tình hình kinh doanh của các loại hình DN, ở các quốc gia khác nhau. Ví dụ như: nghiên cứu của Kanagaretnam và cộng sự, (2005); Rees và cộng sự, (2012); Ferraro, (2012); Marchini và Este, (2015); Firescu, (2015); Lin và cộng sự, (2016); Doni, (2017); Shi, (2017),...

Trong nghiên cứu của mình, Firescu, (2015), đã trích dẫn phát biểu vào năm 2012 của Chủ tịch IASB Hoogervorst rằng, khái niệm OCI và bản chất các khoản mục trên OCI vẫn chưa được định nghĩa một cách rõ ràng. Đồng thời, việc tính toán thu nhập toàn diện tuân thủ các yêu cầu của IAS 1 - “Trình bày BCTC” được xem là rất khó khăn, khó hiểu và có thể khiến BCTC bị thao túng, Firescu, (2015).

Nghiên cứu của Detzen, (2016), lược khảo khoản mục OCI đã tham dự vào quá trình lập và trình bày BCTC như thế nào, bằng cách truy dấu vết tất cả các dự án phát triển chuẩn mực thực hiện bởi FASB và IASB. Tác giả khẳng định, OCI được sử dụng như một sự thỏa hiệp để kết hợp các giá trị hiện hành (current values) trên Bảng cân đối kế toán, trong khi vẫn giữ nguyên tắc giá gốc (historical cost) trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Detzen cũng đề xuất, việc hiểu rõ về thực hành sẽ dần thay thế các cuộc tranh luận về tính đầy đủ của việc sử dụng OCI và các cơ quan ban hành chuẩn mực đã nhận ra rằng, những tầng lý thuyết bổ sung trở nên cần thiết hơn, để giải thích các vấn đề trên OCI cho các đối tượng sử dụng và người hành nghề. Tiêu biểu nhất là vấn đề về các điều chỉnh phân loại lại (reclassification adjustments), Detzen, (2016).

Đến năm 2018, IASB ban hành phiên bản đầy đủ và cập nhật của “Khuôn mẫu khái niệm - Conceptual Framework”, trong đó bao trùm tất cả các vấn đề nền tảng về trình bày BCTC theo IFRS. Một trong những vấn đề tiêu biểu được giải quyết chính là cho phép nguyên tắc “phân loại lại” lan tỏa khắp các khoản mục trên BCTC, bao gồm việc điều chỉnh phân loại lại các khoản mục trên OCI. Đoạn 6.83 - 6.86 của khuôn mẫu khái niệm, cho phép cách tiếp cận sử dụng một cơ sở đo lường trong Bảng cân đối kế toán (giá hiện hành) và một cơ sở đo lường khác trong báo cáo PL (giá gốc). Khi cách tiếp cận này được sử dụng, cho phép phân loại lại là cách duy nhất, để đảm bảo việc sử dụng các cơ sở đo lường khác nhau trên hai BCTC khác nhau, vẫn tạo ra thông tin thích hợp và trình bày trung thực. [Conceptual Framework. 6.83 - 6.86], IASB, (2021).

Lược khảo văn bản

Một số khái niệm liên quan đến chủ đề nghiên cứu, được IAS 01 hướng dẫn rõ như sau:

Thu nhập tổng hợp khác (OCI - Other comprehensive income): bao gồm các khoản mục thu nhập và chi phí (bao gồm cả điều chỉnh phân loại lại - reclassification adjustments) không được ghi nhận vào phần PL (Profit or Loss), theo yêu cầu hoặc được cho phép bởi các IFRSs khác.

Lãi hoặc Lỗ (PL - Profit or loss): là tổng thu nhập trừ đi các khoản chi phí, không bao gồm các thành phần của thu nhập tổng hợp khác.

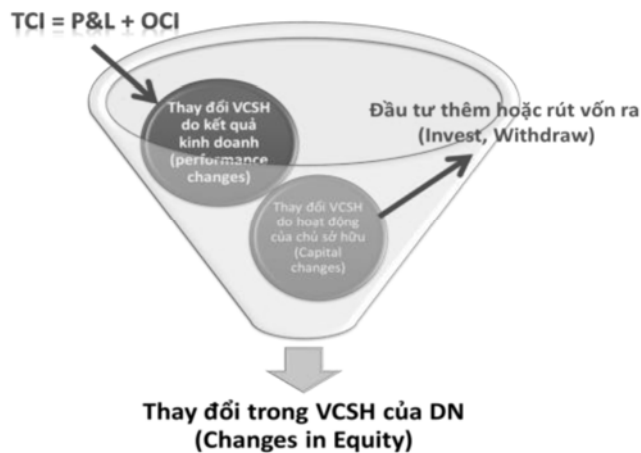
Điều chỉnh phân loại lại (Reclassification adjustments): là các khoản được phân loại lại vào phần PL trong kỳ hiện tại, khi chúng đã được ghi nhận vào thu nhập tổng hợp khác, trong kỳ hiện tại hoặc kỳ trước.

Tổng thu nhập tổng hợp (TCI - Total comprehensive income): là sự thay đổi vốn chủ sở hữu trong một thời kỳ, do các giao dịch và các sự kiện khác, mà không phải là những thay đổi trên vốn chủ sở hữu do giao dịch với chủ sở hữu, với tư cách là chủ sở hữu DN.

Tổng thu nhập tổng hợp, bao gồm tất cả các thành phần của PL và OCI [IAS 01.07].

Sơ đồ 1 diễn giải rõ hơn về các nguồn gây ra biến động trên vốn chủ sở hữu (Equity) của DN và các định nghĩa về PL, OCI và TCI.

Sơ đồ 1: Nguồn thay đổi trong vốn chủ sở hữu (VCSH) của DN



(Nguồn: tác giả)

Các quy định liên quan

Theo IAS 01, chi tiết các khoản mục trong OCI cần được trình bày thành hai nhóm: (i) nhóm khoản mục sau đó sẽ không được phân loại lại thành các khoản mục trên phần PL; và (ii) nhóm khoản mục sau đó sẽ được phân loại lại thành các khoản mục trên phần PL, khi đáp ứng các điều kiện cụ thể [IAS 01.82A]; về mặt công bố thông tin, liên quan đến điều chỉnh phân loại lại, các DN cần phải công bố các điều chỉnh phân loại lại liên quan đến các thành phần của thu nhập toàn diện khác trong thuyết minh. Tuy nhiên, về mặt trình bày, IAS 01 cũng nêu rõ DN có thể trình bày các khoản mục điều chỉnh phân loại lại trên Báo cáo PL và OCI, hoặc chỉ trình bày số liệu chi tiết trong phần thuyết minh [IAS 01.90], [IAS 01.96]; về mặt kỹ thuật ghi nhận, một khoản mục được điều chỉnh phân loại lại được gộp với thành phần liên quan trong OCI trong kỳ, mà nó được điều chỉnh phân loại lại thành PL. Các khoản này có thể được ghi nhận vào OCI, dưới dạng lãi chưa thực hiện (unrealised gains) trong kỳ hiện tại, hoặc những kỳ trước. Các khoản lãi chưa thực hiện sau đó phải được trừ khỏi OCI trong kỳ, mà các khoản lãi đã thực hiện được phân loại lại thành PL để tránh gộp chúng vào TCI hai lần [IAS 01.93].

Phân tích và minh họa

Từ định nghĩa của các khoản điều chỉnh phân loại lại trong IAS 01 đoạn 07, có thể thấy được, xét về khía cạnh thời điểm báo cáo, hai trường hợp có thể xảy ra như sau:

Trường hợp 1: khoản mục trên OCI kỳ trước chuyển sang PL của kỳ này.

Trường hợp 2: khoản mục trên OCI kỳ này chuyển sang PL của kỳ này, khi đáp ứng các điều kiện cụ thể.

Câu hỏi đặt ra là, xét về khía cạnh giao dịch kế toán, giao dịch nào phát sinh sẽ dẫn đến điều chỉnh phân loại lại? Minh họa rõ nhất chính là, ở các giao dịch liên quan khoản mục tài sản tài chính.

Trong IFRS 9, đoạn 5.6.7 có hướng dẫn tình huống, cho phép DN phân loại lại tài sản tài chính từ đo lường theo FVOCI (Fair value through other comprehensive income - nghĩa là đo lường theo giá trị hợp lý với các khoản biến động giá trị phản ánh vào OCI) sang đo lường theo FVPL (Fair value through profit or loss – nghĩa là đo lường theo giá trị hợp lý, với các biến động giá trị phản ánh vào PL). Khi việc phân loại này xảy ra, PL (gain or loss) dồn tích trước đây ghi nhận vào OCI, sẽ được phân loại lại từ vốn chủ sở hữu (các khoản mục khi trình bày trên OCI đều kết chuyển trực tiếp lên phần các khoản dự trữ thuộc vốn chủ sở hữu của DN) sang phần PL và được xem là một khoản điều chỉnh phân

loại lại, ngay tại ngày thoả mãn điều kiện phân loại lại [IFRS 9_5.6.7]; hay ở đoạn 5.7.10, khi hướng dẫn về tài sản tài chính đo lường theo FVOCI, khi một tài sản tài chính đo lường theo FVOCI bị xoá sổ (derecognized), PL dồn tích ghi nhận trước đây ở OCI, sẽ được phân loại từ vốn chủ sở hữu sang phần PL như là một khoản điều chỉnh phân loại lại [IFRS 9_5.7.10]; thời điểm sự kiện phân loại lại tài sản tài chính được xác định là thoả mãn điều kiện, hay sự kiện xoá sổ tài sản tài chính có thể phát sinh ở trong cùng một niên độ hoặc cũng có thể ở khác niên độ, với ngày bắt đầu ghi nhận khoản mục. Chính vì vậy, việc điều chỉnh phân loại lại cũng có thể diễn ra trong cùng kỳ kế toán, hoặc kỳ trước - kỳ sau là dễ hiểu; thêm một ví dụ khác, khi thanh lý một hoạt động ở nước ngoài (foreign operation), khoản tích lũy của chênh lệch tỷ giá hối đoái liên quan đến hoạt động ở nước ngoài đó, đã được ghi nhận vào thu nhập tổng hợp khác và được tích lũy (kết chuyển sang và ghi tích lũy qua nhiều niên độ) trong một cấu phần riêng của vốn chủ sở hữu, sẽ được phân loại lại từ vốn chủ sở hữu thành PL (như một điều chỉnh phân loại lại) khi PL do thanh lý được ghi nhận [IAS 21.48].

Cần phải đề cập thêm rằng, IASB cho phép việc các khoản mục thu nhập và chi phí ghi trong OCI, được phân loại lại lên PL, khi và chỉ khi việc phân loại đó cung cấp thêm thông tin phù hợp, hoặc giúp trình bày trung thực hơn về tình hình hoạt động tài chính của đơn vị. Còn khi yêu cầu về kết quả của thông tin không được thoả mãn, IASB sẽ quyết định các khoản thu nhập và chi phí, sẽ luôn được trình bày ở OCI mà không được phân loại lại sau đó [Conceptual Framework.7.19]. Các khoản mục trên OCI, việc trình bày lại hay không đều được hướng dẫn bởi IASB, không có khoảng trống cho các DN được tự xét đoán và quyết định.

Kết luận

Trên góc độ lập pháp chung cho kế toán toàn cầu, IASB cho rằng, khi trình bày riêng biệt các khoản điều chỉnh phân loại lại trên OCI là cần thiết để thông báo cho người sử dụng thông tin, về những khoản được tính vào thu nhập và chi phí trong các kỳ khác nhau. Ví dụ như, thu nhập hoặc chi phí trong OCI các kỳ trước lại trở thành thu nhập hoặc chi phí trong PL kỳ hiện tại. Nếu không có thông tin như vậy, người dùng khó có thể đánh giá tác động của việc phân loại lại đối với PL, khó tính toán PL tổng thể liên quan đến tài sản tài chính sẵn sàng để bán, phòng ngừa rủi ro dòng tiền và đối với việc dịch báo cáo hoặc thanh lý các hoạt động ở nước ngoài, IASB, (2021).

Thông qua bài viết này, tác giả diễn giải, phân tích và minh hoạ việc trình bày các khoản mục trên OCI theo IAS 01 thành hai nhóm: (i) nhóm khoản mục sau đó sẽ không được phân loại lại thành các khoản mục trên PL; và (ii) nhóm khoản mục sau đó sẽ được phân loại lại thành các khoản mục trên PL, khi đáp ứng các điều kiện cụ thể.

Trong giới hạn của mình, bài nghiên cứu này không đề cập đầy đủ các yêu cầu của IAS 01; không phân tích trọn vẹn các khoản mục được trình bày trên OCI; bài viết cũng dừng lại ở việc, bàn luận về mặt nguyên tắc, tiết chế các minh hoạ về mặt ghi nhận, đo lường và công bố chi tiết với số liệu cụ thể của DN. □

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính, (2020, 3 16). Retrieved 8 1, 2022, from Quyết định 345/QĐ/BTC: Phê duyệt Đề án áp dụng chuẩn mực BCTC tại Việt Nam: https://mof.gov.vn/webcenter/portal/btcvn/pages_r/l/tin-bo-tai-chinh?dDocName=MOFUCM174021.

Alex C. Yen, D. H, (2007), *A Content Analysis of the Comprehensive Income Exposure Draft Comment Letters*. *Research in Accounting Regulation*, 53-79.

Deloitte, (2020), *Deloitte*. Retrieved 8 1, 2022, from *IAS Plus*: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>.

Detzen, D, (2016), *From compromise to concept? – a review of ‘other comprehensive income’*. *Accounting and Business Research* , 760-783.

Federica Doni, S. R, (2017), *Performance Reporting Choices after the Adoption of IAS 1 Revised: Comparative Evidence from Europe and the USA*. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 558-574.

Ferraro, O, (2012), *Comprehensive Income Disclosures: Evidence from Italy*. *Accounting & Taxation*, 65-76.

Firescu, V, (2015), *Comprehensive Income, a New Dimension in Performance Measurement and Reporting*. *Procedia Economics and Finance*, 218-223.

IASB, (2021), *IFRS® Standards Part B Accompanying Guidance and IFRS Practice Statements*. In *IASB, The Annotated IFRS® Standards* (p. B566). London: IFRS Foundation.

IASB, (2021), *IFRS® Standards Part C Bases for Conclusions*. In *IASB, The Annotated IFRS® Standards* (pp. C1716-C1717). London: IFRS Foundation.

Kiridaran Kanagaretnam, R. M, (2005), *Usefulness of Comprehensive Income Reporting in Canada: Evidence from Adoption of SFAS 130*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=550941>.

Linna Shi, P. W, (2017), *Enhanced disclosure of other comprehensive income and increased usefulness of net income: The implications of Accounting Standards Update 2011-05*. *Research in Accounting Regulation*, 139-144.

Linna Shi, P. W, (2017), *Enhanced disclosure of other comprehensive income and increased usefulness of net income: The implications of Accounting Standards Update 2011–05*. *Research in Accounting Regulation*, 139 - 144.

Lynn L. Rees, P. B. (2012). *Academic Research and Standard-Setting: The Case of Other Comprehensive Income*. *Accounting Horizons*, 789-815.

MOF, (2020), 3 16, *The Ministry of Finance*. Retrieved 07 29, 2022, from *Quyết định 345/QĐ/BTC: Phê duyệt Đề án áp dụng chuẩn mực BCTC tại Việt Nam*: https://mof.gov.vn/webcenter/portal/btcvn/pages_r/l/tin-bo-tai-chinh?dDocName=MOFUCM174021.

Pier Luigi Marchini, C. D, (2015), *Comprehensive Income and Financial Performance Ratios: Which Potential Effects on RoE and on Firm's Performance Evaluation?* *Procedia Economics and Finance*, 1724-1739.

Steve Lin, D. M.-w, (2016), *Is Other Comprehensive Income Reported in the Income Statement More Value Relevant? The Role of Financial Statement Presentation*. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 624-646.