

# Cập nhật, bổ sung, sửa đổi Chuẩn mực Kế toán Việt Nam phù hợp với Chuẩn mực Kế toán Quốc tế

ThS. NGUYỄN HUY NGỌC

Công ty TNHH Kiểm toán Ernst and Young

Tiếp theo số 141+142

Những năm qua có rất nhiều thay đổi quan trọng trong công tác kế toán và báo cáo tài chính (BCTC). Trên bình diện quốc tế, các tổ chức ban hành chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế đang trong quá trình bổ sung, sửa đổi, xây dựng trên cơ sở nền kinh tế thị trường phát triển cao, theo hướng cố gắng hài hoà các nguyên tắc kế toán được thừa nhận của Mỹ (USGAAP) và các Chuẩn mực quốc tế về lập và trình bày BCTC (IFRS). Tại Việt Nam, 26 CMKT đã được ban hành theo 5 đợt từ năm 1999 đến 2001, được coi là phù hợp với CMKT quốc tế (IAS) và chuẩn mực quốc tế về lập và trình bày BCTC (IFRS) (sau đây gọi chung là CMKT quốc tế). Tuy nhiên, nhiều CMKT Việt Nam đến nay được đánh giá là không phù hợp hoặc chưa đầy đủ, chưa đáp ứng yêu cầu thực tế tại Việt Nam, cũng như chưa phù hợp với CMKT quốc tế. Các CMKT Việt Nam số 16- “Chi phí đi vay”, số 03- “Tài sản cố định hữu hình”, số 02- “Hàng tồn kho”; số 15 “Hợp đồng xây

dựng” đã được lần lượt bàn luận trong các số Tạp chí trước<sup>1</sup>. Kỳ này, chúng tôi góp ý về CMKT số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái.

## 5. Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái

Việc xác định, xử lý, ghi nhận và trình bày BCTC về các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái là vấn đề rất phức tạp. Đặc biệt trong các năm qua, trên góc độ chính sách, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 201/2009/TT-BTC ngày 15/10/2009 về việc hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong doanh nghiệp có những nội dung chưa phù hợp với CMKT số 10 và sau đó ban hành Thông tư số 179/2012/TT-BTC qui định về ghi nhận, đánh giá, xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong doanh nghiệp để thay thế Thông tư số 201. Trên góc độ kế toán, năm 2009, một số nội dung của CMKT quốc tế (IAS) số 21, mặc dù chưa được qui định trong CMKT số 10, nhưng đã được Bộ Tài chính qui định tại Thông tư số 244 về hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán doanh nghiệp, như cho phép doanh nghiệp tự chịu trách nhiệm trong việc xem xét, lựa chọn đơn vị tiền tệ khi thoả mãn các tiêu chuẩn theo quy định, thay đổi đơn vị tiền tệ, quy đổi BCTC lập bằng đơn vị tiền tệ

<sup>1</sup> Tạp chí Khoa học và Đào tạo Ngân hàng số 137/tháng 10-2013 và số 140+141/tháng 1&2/2014



kế toán là ngoại tệ sang Việt Nam đồng (VND) khi nộp cho các cơ quan quản lý Nhà nước. Tuy nhiên, Thông tư số 244 và Thông tư số 179 chưa hướng dẫn đầy đủ các nội dung theo yêu cầu của IAS số 21. Vì vậy, Việt Nam cần khẩn trương nghiên cứu để bổ sung, sửa đổi CMKT số 10- Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái cho phù hợp với CMKT quốc tế (IAS) số 21- Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái, làm cơ sở pháp lý cho các doanh nghiệp triển khai, bao gồm các nội dung:

**Thứ nhất, bổ sung phạm vi áp dụng của Chuẩn mực:** CMKT này được áp dụng khi chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD) và bảng cân đối kế toán (BCĐKT) sang một đơn vị tiền tệ khác cho mục đích trình bày BCTC.

**Thứ hai, sửa đổi thuật ngữ “đơn vị tiền tệ kế toán”:** Thuật ngữ “đơn vị tiền tệ kế toán” (*functional currency- hay còn gọi là đồng tiền chức năng*) là đơn vị tiền tệ sử dụng tại môi trường kinh tế chính (*chủ yếu*) (*primary economic environment*) mà doanh nghiệp hoạt động.

Khái niệm đơn vị tiền tệ kế toán theo CMKT số 10 “là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ kế toán và lập BCTC” là chưa phù hợp vì theo IAS số 21 thì đây là loại đồng tiền mà doanh nghiệp phải dựa trên cơ sở xác định được môi trường kinh tế chủ yếu mà doanh nghiệp mình đang hoạt động để lựa chọn khi thoả mãn các điều kiện theo quy định. Thông tư số 244 (năm 2009) qui định, chỉ có các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài mới được lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán (mà không cần phải đăng ký với Bộ Tài chính như trước đây) khi thoả mãn các tiêu chuẩn qui định, là chưa đầy đủ. Trên thực tế, các doanh nghiệp Việt Nam đang hoạt động trong các khu công nghiệp, khu chế xuất nếu có các giao dịch kinh tế chủ yếu phát sinh bằng ngoại tệ và thoả mãn các tiêu chuẩn qui định thì phải sử dụng đơn vị tiền tệ kế toán phù hợp để phản ánh đúng tình hình tài chính và kết quả hoạt động của doanh nghiệp. Vấn đề này chưa được qui định ở Thông tư số 244 và cần được hướng dẫn ở CMKT này cho phù hợp với

IAS số 21.

**Thứ ba, hướng dẫn đầy đủ tiêu chuẩn làm cơ sở pháp lý cho doanh nghiệp xác định và lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán.** Cụ thể:

(1) Qui định rõ môi trường kinh tế chính mà doanh nghiệp hoạt động thường là môi trường phát sinh phần lớn luồng tiền ra vào của doanh nghiệp.

(2) Khi lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán, doanh nghiệp phải đáp ứng được đồng thời các tiêu chuẩn sau: (a) Đơn vị tiền tệ đó phải được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp, có ảnh hưởng lớn đến giá bán hàng hoá, dịch vụ và thường là đơn vị tiền tệ được sử dụng trong việc quyết định giá bán hàng; (b) đơn vị tiền tệ đó phải được sử dụng chủ yếu trong việc mua hàng hoá, dịch vụ của doanh nghiệp và thường là đơn vị tiền tệ được sử dụng chủ yếu trong việc tính toán doanh thu, chi phí nhân công, thanh toán tiền mua nguyên vật liệu, hàng hoá và dịch vụ; (c) đơn vị tiền tệ đó được sử dụng trong phần lớn các nguồn lực tài chính do doanh nghiệp tạo ra (như phát hành các công cụ nợ và các công cụ vốn); (d) đơn vị tiền tệ đó được sử dụng trong các luồng tiền thuần thu được từ các hoạt động kinh doanh thông thường.

(3) Doanh nghiệp có công ty mẹ ở nước ngoài thì chỉ được lựa chọn đơn vị tiền tệ trong kế toán giống với đơn vị tiền tệ trong kế toán của công ty mẹ nếu ngoài các tiêu chuẩn nêu tại mục (2) còn phải thoả mãn đồng thời các tiêu chuẩn sau: (a) Doanh nghiệp được thành lập với mục đích chủ yếu là sản xuất và gia công sản phẩm cho công ty mẹ, phần lớn nguyên liệu được mua từ công ty mẹ và sản phẩm được xuất khẩu và tiêu thụ bởi công ty mẹ; (b) tỷ trọng các hoạt động của doanh nghiệp với công ty mẹ hoặc tỷ trọng các giao dịch kinh doanh của doanh nghiệp bằng đơn vị tiền tệ trong kế toán của công ty mẹ là đáng kể; (c) luồng tiền từ doanh nghiệp trực tiếp ảnh hưởng tới luồng tiền của công ty mẹ và sẵn sàng chuyển về công ty mẹ tại bất kỳ thời điểm nào mà không có sự hạn chế của pháp luật; (d) có đủ luồng tiền để doanh nghiệp thanh toán các nghĩa vụ nợ hiện tại và trong kế hoạch dự kiến mà không cần hỗ trợ tài chính từ công ty mẹ.



(4) Khi các tiêu chuẩn trên không tách biệt và khó để nhận biết rõ ràng khi lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán, ban giám đốc doanh nghiệp cần sử dụng xét đoán của mình để xác định đơn vị tiền tệ kế toán để phản ánh một cách đáng tin cậy nhất các tác động kinh tế của các giao dịch, sự kiện và hoàn cảnh cụ thể. Khi sử dụng xét đoán, ban giám đốc phải quan tâm hơn các tiêu chuẩn a, b mục (2), các tiêu chuẩn khác còn lại chỉ mang tính chất bổ sung trong việc xác định đơn vị tiền tệ kế toán.

(5) Đơn vị tiền tệ kế toán phản ánh các giao dịch, sự kiện và hoàn cảnh liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp. Do vậy, sau khi được xác định và lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán, doanh nghiệp sẽ không được thay đổi trừ khi có sự thay đổi trong các giao dịch, sự kiện và hoàn cảnh trọng yếu đó.

(6) Nếu đơn vị tiền tệ kế toán trong một nền kinh tế siêu lạm phát, BCTC cần được trình bày lại theo hướng dẫn tại CMKT qui định về BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát, doanh nghiệp phải trình bày lại phù hợp với yêu cầu của CMKT về BCTC trong điều kiện nền kinh tế siêu lạm phát, ví dụ lựa chọn đơn vị tiền tệ kế toán khác so với đồng tiền lẽ ra được lựa chọn nếu tuân thủ CMKT này (ví dụ như đơn vị tiền tệ kế toán của công ty mẹ).

yêu phù hợp với môi trường kinh tế chính của doanh nghiệp. Theo đó, khi đơn vị tiền tệ kế toán được xác định để sử dụng, nó chỉ được thay đổi khi các giao dịch, sự kiện và hoàn cảnh đó thay đổi. Ví dụ, đơn vị tiền tệ chủ yếu ảnh hưởng đến giá bán của hàng hóa, dịch vụ hoặc khi có sự thay đổi lớn về hoạt động quản lý và kinh doanh dẫn đến đơn vị tiền tệ được sử dụng trong các giao dịch kinh tế không còn thoả mãn các tiêu chuẩn có thể dẫn tới sự thay đổi của đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp.

Tác động của việc thay đổi đơn vị tiền tệ kế toán được ghi nhận phi hồi tố. Cụ thể là, doanh nghiệp sẽ quy đổi mọi khoản mục của BCĐKT sang đơn vị tiền tệ kế toán mới theo tỷ giá tại ngày thay đổi. Giá trị sau quy đổi của các khoản mục phi tiền tệ sẽ được coi như giá gốc của chúng. Chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc quy đổi cơ sở hoạt động ở nước ngoài được ghi nhận từ trước vào vốn chủ sở hữu sẽ không được phân loại lại từ vốn chủ sở hữu sang lãi (hoặc lỗ) trên BCKQHĐKD cho tới khi thanh lý cơ sở hoạt động ở nước ngoài đó.

(2) Việc thay đổi từ một đơn vị tiền tệ kế toán này sang một đơn vị tiền tệ kế toán khác chỉ được thực hiện tại thời điểm bắt đầu niên độ kế toán mới.

(3) Để đảm bảo trình bày thông tin so sánh khi

**C**ùng với sự gia tăng đầu tư của các công ty đa quốc gia tại Việt Nam và sự phát triển từ sự quốc tế hoá các công ty, tập đoàn trong nước làm phát sinh đáng kể lãi lỗ tỷ giá hối đoái đã thực hiện và chưa thực hiện ở các doanh nghiệp. Từ đó đòi hỏi việc xác định, xử lý, ghi nhận và trình bày BCTC về các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phải phù hợp với thông lệ, CMKT quốc tế.

**Thứ tư, bổ sung qui định các nội dung liên quan đến thay đổi đơn vị tiền tệ kế toán cho phù hợp với IAS số 21, gồm:**

(1) Khi đơn vị tiền tệ kế toán của một doanh nghiệp thay đổi, doanh nghiệp sẽ áp dụng phi hồi tố theo phương pháp quy đổi phù hợp với đơn vị tiền tệ kế toán mới kể từ ngày thay đổi.

Đơn vị tiền tệ kế toán của một doanh nghiệp phản ánh giao dịch, sự kiện và hoàn cảnh trọng

thay đổi đơn vị tiền tệ kế toán cần hướng dẫn cụ thể: Trong kỳ kế toán đầu tiên khi thay đổi đơn vị tiền tệ kế toán, doanh nghiệp phải lập BCTC theo đơn vị tiền tệ kế toán mới và trình bày lại số liệu về thông tin so sánh (cột “Số đầu năm” của BCĐKT và cột “Năm trước” của BCKQHĐKD và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ) như đã quy định trong Thông tư số 244.

**Thứ năm, bổ sung thuật ngữ “đơn vị tiền tệ**



**trình bày báo cáo”** (hay còn gọi là *đồng tiền báo cáo*” - *presentation currency*): Là đơn vị tiền tệ được sử dụng để trình bày BCTC

Pháp luật kế toán hiện hành chưa qui định và phân biệt các thuật ngữ đơn vị tiền tệ kế toán (đồng tiền chức năng) và đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo (đồng tiền báo cáo) cho phù hợp với IAS số 21. CMKT này cần hướng dẫn rõ 2 loại đơn vị tiền tệ này, trong đó với đồng tiền chức năng, doanh nghiệp chỉ được lựa chọn khi thoả mãn các tiêu chuẩn của đơn vị tiền tệ kế toán và đồng tiền báo cáo chỉ được doanh nghiệp trình bày trên BCTC để cung cấp thông tin theo nhu cầu sử dụng BCTC. Đồng tiền chức năng có thể là đồng tiền trình bày báo cáo, ví dụ doanh nghiệp Việt Nam có đơn vị tiền tệ kế toán là VND và khi lập BCTC để gửi cho các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền và để công khai theo đồng tiền báo cáo bằng VND. Tuy nhiên, đồng tiền chức năng có thể khác đồng tiền báo cáo và một doanh nghiệp có thể sử dụng nhiều đồng tiền báo cáo.

Ví dụ: (i) Một doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài sử dụng ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ kế toán thì đồng thời với việc lập BCTC là đồng ngoại tệ còn phải lập BCTC theo đồng tiền báo cáo bằng VND khi nộp cho cơ quan quản lý Nhà nước (Luật Kế toán, Điều 4); hoặc (ii) doanh nghiệp Việt Nam hoặc doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài sử dụng đơn vị tiền tệ kế toán là VND nhưng khi chuyển đổi BCTC để nộp cho công ty mẹ (đối với công ty con) cho mục đích hợp nhất BCTC hoặc để công khai ở nước ngoài (đối với các doanh nghiệp Việt Nam tham gia niêm yết ở thị trường chứng khoán các nước như Anh, Pháp, Trung Quốc...) thì phải qui đổi theo đồng tiền báo cáo là đồng tiền của nước mà doanh nghiệp đó niêm yết để trình bày BCTC. Nhu cầu sử dụng thông tin trên BCTC của người sử dụng khác nhau thì đồng tiền báo cáo của doanh nghiệp cũng khác nhau. Do chưa có sự phân biệt rõ đồng tiền chức năng và đồng tiền báo cáo nên ở Việt Nam, pháp luật về kế toán, thuế và các quy định của pháp luật có liên quan hiện nay còn có các quan điểm và cách xử lý khác nhau về hai loại BCTC của doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài: Một loại BCTC lập

theo đồng ngoại tệ (đồng tiền chức năng) là đơn vị tiền tệ kế toán và một loại BCTC lập theo đồng tiền báo cáo là VND. Trong đó, chưa quy định rõ BCTC nào bắt buộc phải kiểm toán, BCTC nào phải nộp cho cơ quan thuế và loại đơn vị tiền tệ được sử dụng để quyết toán thuế TNDN và các loại thuế khác. Các cơ quan Nhà nước có liên quan sẽ sử dụng thông tin trên BCTC nào để xác định là có giá trị pháp lý khi xem xét trong quá trình kiểm tra, thanh tra, kiểm toán... Vì vậy, cần bổ sung các qui định trên để khắc phục các hạn chế như đã nêu trên.

**Thứ sáu, bổ sung hướng dẫn quy đổi sang đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo do doanh nghiệp sử dụng đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo khác với đơn vị tiền tệ kế toán, cụ thể:**

(1) Doanh nghiệp được phép trình bày BCTC bằng bất kỳ đơn vị tiền tệ nào. Nếu đơn vị tiền tệ trình bày BCTC khác với đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp thì doanh nghiệp phải quy đổi BCĐKT và BCKQHĐKD theo đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo. Ví dụ: (i) Khi một tập đoàn có nhiều công ty con và các công ty con sử dụng đơn vị tiền tệ kế toán khác nhau, BCĐKT và BCKQHĐKD của các công ty con này phải quy đổi theo một đơn vị tiền tệ chung để lập và trình bày BCTC hợp nhất của cả tập đoàn; (ii) khi một doanh nghiệp Việt Nam đồng thời tham gia niêm yết ở các thị trường chứng khoán của nhiều quốc gia khác nhau thì BCTC được công khai của doanh nghiệp được lập theo đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo là đồng tiền của quốc gia nơi mà doanh nghiệp đó tham gia niêm yết.

(2) Quy định rõ việc quy đổi BCĐKT và BCKQHĐKD sang đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo được thực hiện như sau: (a) Tài sản và nợ phải trả của BCĐKT trình bày (bao gồm cả số liệu so sánh) được quy đổi theo tỷ giá tại ngày lập BCĐKT đó; (b) doanh thu và chi phí của BCKQHĐKD (bao gồm cả số liệu so sánh) được quy đổi theo tỷ giá tại ngày phát sinh giao dịch; và (c) chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ việc quy đổi BCTC theo đơn vị tiền tệ trình bày do: (i) Quy đổi doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá tại ngày phát sinh giao dịch; (ii) quy đổi tài sản, nợ phải trả theo tỷ giá tại ngày lập



BCĐKT; (iii) quy đổi giá trị tài sản thuần theo tỷ giá tại ngày lập BCĐKT nếu có thay đổi với tỷ giá tại ngày lập BCĐKT kỳ trước. Toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ việc quy đổi BCTC được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu (chỉ tiêu chênh lệch tỷ giá hối đoái).

Quy định trên được áp dụng cho tất cả các trường hợp quy đổi theo đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo đối với các doanh nghiệp sử dụng đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo khác đơn vị tiền tệ kế toán. Từ đó, khắc phục được hạn chế của quy định hiện hành (Thông tư số 244) yêu cầu doanh nghiệp sử dụng đơn vị tiền tệ là ngoại tệ khi lập BCTC để nộp cho các cơ quan Nhà nước Việt Nam phải quy đổi theo một tỷ giá tại ngày khoá sổ lập BCTC cho tất cả các chỉ tiêu (cả số liệu so sánh) của các báo cáo BCĐKT, BCKQHĐKD và thuyết minh BCTC là chưa phù hợp với IAS số 21. Các hướng dẫn này sẽ giúp cho doanh nghiệp có cơ sở thực hiện phù hợp với thông lệ quốc tế và phản ánh đúng đắn tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

**Thứ bảy, bổ sung các hướng dẫn các nội dung liên quan đến khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ như sau:**

(1) Quy định rõ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, bao gồm các khoản: (a) Tiền hoặc tương đương tiền bằng ngoại tệ; (b) các khoản nợ phải thu, nợ phải trả có gốc ngoại tệ, ngoại trừ: Các khoản trả trước cho người bán và các khoản người mua trả tiền trước bằng ngoại tệ; các khoản doanh thu nhận trước và các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ; (c) các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ bằng tiền hoặc tương đương tiền bằng ngoại tệ được quyền nhận lại; các khoản nhận đặt cọc, ký cược, ký quỹ bằng tiền hoặc tương đương tiền bằng ngoại tệ phải hoàn trả; (d) các khoản đi vay, cho vay hoặc tiền gửi bằng ngoại tệ.

(2) Quy định thời điểm đánh giá lại các khoản mục có gốc ngoại tệ và các trường hợp không đánh giá lại các khoản mục tiền tệ, bao gồm:

(a) Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm: (i) Lập BCTC giữa niên độ và BCTC năm; (ii) lập BCTC khi sáp nhập, chia tách, giải thể, phá sản



hoặc chuyển đổi hình thức sở hữu;

(b) Doanh nghiệp không đánh giá lại số dư cuối kỳ của khoản mục “Người mua trả tiền trước” trong trường hợp doanh nghiệp nhận được tiền ứng trước của khách hàng bằng ngoại tệ, có bằng chứng tin cậy cho thấy, không có rủi ro phải trả lại cho khách hàng số tiền nhận trước.

(c) Doanh nghiệp không đánh giá lại số dư cuối kỳ của khoản mục “Trả trước cho người bán” trong trường hợp doanh nghiệp trả trước tiền cho người bán bằng ngoại tệ, có bằng chứng tin cậy cho thấy sẽ không phải thu lại từ người bán số tiền ứng trước bằng ngoại tệ.

(d) Doanh nghiệp không phải đánh giá lại cuối kỳ các khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ nếu có bằng chứng tin cậy cho thấy không phát sinh nghĩa vụ phải trả lại số tiền đã nhận trước của khách hàng cho việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong nhiều kỳ.

(e) Doanh nghiệp không phải đánh giá lại cuối kỳ các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ nếu có bằng chứng tin cậy cho thấy sẽ không có quyền thu lại đối với số tiền đã trả trước cho người cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong nhiều kỳ.

Hướng dẫn cụ thể như đã nêu trên sẽ giúp các doanh nghiệp phản ánh đúng các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá hối đoái quy định khi phát sinh các nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ và khi lập BCTC phải đánh giá lại. Trên thực tế, hiểu về khoản mục tiền tệ còn có sự khác nhau giữa các doanh nghiệp, công ty kiểm toán và các cơ quan Nhà nước nên hướng dẫn cụ thể là rất cần thiết để có cơ sở pháp lý thực hiện thống nhất. ■