

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



TRẦN THÙY ANH

THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP
ĐỂ LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT
CHO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

Chuyên ngành : Kế toán
Mã số : 60.34.30

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS. MAI THỊ HOÀNG MINH

TP. Hồ Chí Minh – Năm 2007

MỤC LỤC

CHƯƠNG 1 - TỔNG QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT.....	1
1.1. Hợp nhất kinh doanh trên thế giới	1
1.1.1. Sự hình thành và phát triển quá trình hợp nhất kinh doanh trên thế giới	1
1.1.2. Các hình thức hợp nhất kinh doanh trên thế giới	2
1.1.2.1. Căn cứ vào cấu trúc hợp nhất kinh doanh	2
1.1.2.2. Căn cứ vào thuộc tính hợp nhất kinh doanh	3
1.2. Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 27 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”	4
1.2.1. Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất	4
1.2.2. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.....	5
1.2.3. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ	6
1.3. Hợp nhất kinh doanh tại Việt Nam	7
1.4. Báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam.....	7
1.4.1. Khái niệm báo cáo tài chính hợp nhất	8
1.4.2. Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất	8
1.4.2.1. Đối tượng áp dụng chuẩn mực kế toán VAS 25.....	8
1.4.2.2. Đối tượng không chịu sự chi phối của chuẩn mực VAS 25	9
1.4.3. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	9
1.4.3.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con	9
1.4.3.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	9
1.4.4. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.....	10
1.4.4.1. Bảng cân đối kế toán hợp nhất	10
1.4.4.2. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.....	12

1.4.4.3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.....	13
1.4.4.4. Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.....	14
1.4.5. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ	14
1.5. Những điểm hoà hợp và khác biệt giữa chuẩn mực VAS 25 và IAS 27 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán đầu tư vào công ty con”	15
1.5.1. Điểm hoà hợp	15
1.5.2. Điểm khác biệt	15
Kết luận chương 1	16
CHƯƠNG 2 THỰC TRẠNG LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT Ở CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM	17
2.1. Đối tượng phải lập báo cáo tài chính hợp nhất	17
2.2. Tình hình chung về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam	18
2.3. Trình tự lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam	19
2.3.1. Đặc điểm công tác kế toán.....	19
2.3.2. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	20
2.3.2.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con	20
2.3.2.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	21
2.3.3. Trình tự lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam	23
2.3.4. Trình tự lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam	24
2.3.5. Trình tự lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam	29
2.3.6. Trình tự lập bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.....	30

2.4. Thuận lợi và khó khăn khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.....	31
2.4.1. Thuận lợi	31
2.4.2. Khó khăn	32
2.5. Đánh giá về thực trạng lập báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.....	33
2.5.1. Đánh giá về tình hình chung	33
2.5.2. Đánh giá về phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất.....	33
2.5.2.1. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	33
2.5.2.2. Phương pháp lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.....	34
2.5.2.3. Phương pháp lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.....	35
2.5.2.4. Phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.....	35
Kết luận chương 2	36
CHƯƠNG 3 - KIẾN NGHỊ CÁC GIẢI PHÁP ĐỂ HOÀN THIỆN PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT CHO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM.....	37
3.1. Căn cứ để đưa ra các giải pháp.....	37
3.2. Kiến nghị các giải pháp	37
3.2.1. Giải pháp về phía nhà nước và hội kế toán Việt Nam	37
3.2.2. Giải pháp về phía các doanh nghiệp.....	38
3.2.3. Giải pháp cụ thể về phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất.....	38
3.2.3.1. Giải pháp về xác định quyền kiểm soát gián tiếp và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	38
3.2.3.2. Giải pháp để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất.....	40
3.2.3.2.1. Đối với việc xác định lợi ích cổ đông thiểu số.....	40
3.2.3.2.2. Đối với việc loại trừ các khoản phải thu, phải trả nội bộ	42

3.2.3.2.2.1. Các khoản phải thu, phải trả do mua bán hàng hóa nội bộ	42
3.2.3.2.2.2. Cổ tức phải trả	43
3.2.3.2.2.3. Khoản công ty con vay của công ty mẹ	46
3.2.3.2.3. Đối với việc điều chỉnh phần lãi/lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ	47
3.2.3.2.3.1. Trường hợp bán hàng hóa	48
3.2.3.2.3.1.1. Công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con	48
3.2.3.2.3.1.2. Công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ	49
3.2.3.2.3.2. Trường hợp bán TSCĐ	51
3.2.3.2.3.2.1. Công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con	51
3.2.3.2.3.2.2. Công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ	53
3.2.3.2.4. Đối với việc điều chỉnh và phân bổ lợi thế thương mại (Goodwill)	57
3.2.3.2.4.1. Công ty mẹ mua 100% công ty con.....	58
3.2.3.2.4.2. Công ty mẹ mua 80% công ty con.....	59
3.2.3.2.5. Đối với việc điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu	61
3.2.3.2.6. Đối với việc điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN.....	63
3.2.3.2.6.1. Trường hợp bán hàng hóa	63
3.2.3.2.6.2. Trường hợp bán TSCĐ	64
3.2.3.3. Giải pháp để lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất	66
3.2.3.3.1. Đối với việc tách lợi ích cổ đông thiểu số	66
3.2.3.3.2. Đối với việc loại trừ doanh thu, giá vốn và lãi/lỗ chưa thực hiện của giao dịch nội bộ	67
3.2.3.3.2.1. Trường hợp bán hàng tồn kho	67
3.2.3.3.2.1.1. Công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con	67
3.2.3.3.2.1.2. Công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ	68
3.2.3.3.2.1.2.1. Công ty mẹ chưa bán hết hàng hóa ra bên ngoài.....	68
3.2.3.3.2.1.2.2. Công ty con đã bán hết hàng hóa ra bên ngoài.....	71
3.2.3.3.2.2. Trường hợp bán TSCĐ	73

3.2.3.3.2.2.1. Công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con	73
3.2.3.3.2.2.2. Công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ	74
3.2.3.3.2.3. Trường hợp loại trừ cổ tức và lợi nhuận được chia	77
3.2.3.3.2.4. Trường hợp loại trừ các khoản vay nội bộ	78
3.2.3.3.3. Đối với việc phân bổ lợi thế thương mại.....	79
3.2.3.3.4. Đối với việc điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN.....	80
3.2.3.3.4.1. Trường hợp bán hàng hóa	80
3.2.3.3.4.2. Trường hợp bán TSCĐ	81
3.2.3.3.5. Đối với việc điều chỉnh các khoản góp vốn vào công ty liên kết, công ty liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu.....	83
3.2.3.4. Giải pháp để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất	84
Kết luận chương 3	84

DANH MỤC CÁC KÝ HIỆU, CHỮ VIẾT TẮT

- BCTC: báo cáo tài chính.
- CĐTS: cổ đông thiểu số.
- Cty: công ty.
- HNKD: hợp nhất kinh doanh.
- IAS: chuẩn mực kế toán quốc tế.
- KM: khoản mục.
- LN: lợi nhuận.
- NXB: nhà xuất bản.
- PP: phân phối.
- TK: tài khoản.
- TNDN: thu nhập doanh nghiệp.
- TSCĐ: tài sản cố định.
- VAS: chuẩn mực kế toán Việt Nam.
- VCSH: vốn chủ sở hữu.
- XDCCB: xây dựng cơ bản.

LỜI MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI:

Trong xu thế hội nhập hiện nay, quá trình cạnh tranh giữa các đơn vị kinh tế diễn ra gay gắt. Để tồn tại và phát triển, các đơn vị phải liên kết lại với nhau thành những tập đoàn hùng mạnh. Bên cạnh đó, trong khu vực kinh tế nhà nước cũng đang diễn ra quá trình chuyển đổi các tổng công ty thành những tập đoàn kinh tế chiến lược trong từng ngành. Vì vậy, mô hình công ty mẹ – công ty con được thành lập ngày càng nhiều và kéo theo là những yêu cầu mới của công chúng về thông tin tài chính của toàn bộ tập đoàn. Đó là sự tổng hợp thông tin từ nhiều đơn vị khác nhau thông qua báo cáo tài chính hợp nhất. Trước tình hình đó để đáp ứng yêu cầu phát triển của nền kinh tế, Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con” và Thông tư 23 hướng dẫn các tập đoàn kinh tế lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Đây là vấn đề khá mới mẻ và phức tạp đối với các tập đoàn kinh tế tại Việt Nam cả về mặt lý luận lẫn thực tiễn. Những hướng dẫn trong chuẩn mực VAS 25 chủ yếu được Bộ Tài Chính nghiên cứu và học hỏi từ chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 27 nên chưa phù hợp với công tác kế toán tại Việt Nam. Vì vậy, việc hoàn thiện phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất trong hệ thống kế toán Việt Nam là một trong những vấn đề cấp bách hiện nay, nhằm giúp cho các tập đoàn những chỉ dẫn đúng đắn và phù hợp với điều kiện thực tế và xu thế chung của thế giới.

2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU:

Phương pháp chủ yếu để nghiên cứu đề tài là phương pháp duy vật biện chứng. Bên cạnh đó, chúng tôi còn sử dụng một số phương pháp như:

- Phương pháp phỏng vấn;
- Phương pháp khảo sát;
- Phương pháp so sánh;
- Phương pháp tổng hợp;
- Phương pháp phân tích.

3. NHỮNG ĐÓNG GÓP CỦA LUẬN VĂN:

- Hệ thống hóa những nội dung của các chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam về vấn đề báo cáo tài chính hợp nhất.

- Nêu lên thực trạng lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam hiện nay, những khó khăn và thuận lợi của người lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Nhận xét về tình hình lập báo cáo hợp nhất và đề xuất những giải pháp hoàn thiện phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất cho các doanh nghiệp tại Việt Nam.

4. BỐ CỤC CỦA LUẬN VĂN:

Để thực hiện mục tiêu đã đề ra, luận văn gồm 85 trang, 01 phụ lục có kết cấu như sau:

- Lời cam đoan.
- Mục lục.
- Danh mục các ký hiệu, chữ viết tắt.
- Lời mở đầu
- Chương 1 – Tổng quan về báo cáo tài chính hợp nhất.
- Chương 2 – Thực trạng lập báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam.
- Chương 3 – Kiến nghị các giải pháp để hoàn thiện phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất cho các doanh nghiệp tại Việt Nam.
- Kết luận.
- Tài liệu tham khảo.
- Phụ lục.

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

1.1. HỢP NHẤT KINH DOANH TRÊN THẾ GIỚI:

1.1.1. Sự hình thành và phát triển quá trình hợp nhất kinh doanh trên thế giới:

Quá trình hợp nhất đã và đang có những thay đổi trên thế giới. Có nhiều phương pháp hợp nhất được chấp nhận đầu tiên tại Mỹ bao gồm: phương pháp mua đứt (acquisition method), phương pháp vốn chủ sở hữu (equity method), và phương pháp hợp lãi (pooling of interest method). Các yếu tố hình thành nên nhiều phương pháp hợp nhất tại Mỹ bao gồm:

- Làn sóng hợp nhất tạo nên những tập đoàn với nhiều công ty cùng hoạt động.
- Sự phân biệt công ty nắm quyền kiểm soát công ty khác với công ty mẹ trong cùng tập đoàn.
- Thiếu quy định của pháp luật đối với công ty nắm quyền kiểm soát (công ty mẹ).
- Thiếu quy định của pháp luật hoặc các rào cản kỹ thuật đối với các phương pháp hợp nhất.
- Cho mục đích thuế.
- Thị trường chứng khoán New York đã chấp nhận sự hợp nhất.

Ở Anh, sự hợp nhất được thực hiện trễ hơn ở Mỹ. Mọi người chưa nhìn nhận tầm quan trọng của công ty mẹ cho đến thời kỳ Chiến Tranh Thế Giới I, mặc dù làn sóng hợp nhất đã bắt đầu manh nha. Đến năm 1939, thị trường chứng khoán yêu cầu phải có những quy định về việc hợp nhất đối với các công ty mẹ phát hành cổ phiếu để nắm giữ quyền kiểm soát công ty con.

Sự hợp nhất đã được thực hiện ở Hà Lan vào thập niên những năm 1930. Ở Đức, các doanh nghiệp Nhà nước được cho phép hợp nhất vào năm 1965. Trước năm 1985, quá trình hợp nhất chưa được chấp nhận ở Pháp. Tuy nhiên, đến cuối thập niên 1960, với sự hiện diện của các công ty đa quốc gia và nhu cầu được niêm yết trên thị trường chứng khoán New York của một số công ty ở

Pháp nên quá trình hợp nhất dần dần được thực hiện. Còn ở Ý thì việc hợp nhất chỉ thực sự bắt buộc từ năm 1994.

Tại sao các quốc gia lục địa ở châu Âu lại đi sau Mỹ và Anh trong việc phát triển quá trình hợp nhất kinh doanh? Sau đây là một vài lý do:

- Tồn tại những quy định pháp luật bắt buộc về việc lập báo cáo tài chính riêng cho từng công ty và chống lại những ý tưởng mới về báo cáo tài chính hợp nhất.
- Thiếu những chuyên gia có kiến thức sâu rộng trong việc ban hành các quy định cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.
- Chưa thấy được tầm quan trọng của các công ty mẹ.
- Ngân hàng và các chủ nợ chống lại việc hợp nhất vì họ sợ việc hợp nhất làm xáo trộn các khoản nợ phải trả.
- Cơ quan thuế và chính phủ thích lôi kéo các công ty lập báo cáo tài chính riêng hơn báo cáo tài chính hợp nhất.
- Thiếu các nhà đầu tư quan trọng muốn có cái nhìn tổng quan đối với hoạt động kinh doanh của các tập đoàn.

1.1.2. Các hình thức hợp nhất kinh doanh trên thế giới:

1.1.2.1. Căn cứ vào cấu trúc hợp nhất kinh doanh:

Quá trình hợp nhất kinh doanh nhằm mục đích kết hợp các doanh nghiệp riêng rẽ. Bên cạnh mục tiêu cơ bản của việc hợp nhất kinh doanh là phải mang lại lợi nhuận, các nhà đầu tư còn hy vọng thông qua hợp nhất để đạt được sự kết hợp giữa các doanh nghiệp theo chiều ngang và chiều dọc hoặc để đa dạng hóa các rủi ro trong kinh doanh:

- Hình thức kết hợp hàng ngang (Horizontal integration): là sự kết hợp các doanh nghiệp trong cùng ngành kinh doanh và cùng thị trường tiêu thụ. Năm 1997, xảy ra sự hợp nhất giữa công ty Atmos Energy và công ty United Cities Gas, đều kinh doanh các sản phẩm gas tự nhiên, là ví dụ về hình thức kết hợp hàng ngang. Sau khi hợp nhất, tập đoàn phục vụ hơn 1 triệu khách hàng trong 12 bang và tiết kiệm được hơn 375 triệu đô cho chi phí hoạt động trong 10 năm ^[1].
- Hình thức kết hợp hàng dọc (Vertical integration): là sự kết hợp các công ty hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau, nhưng có các giai đoạn sản xuất và phân phối nối tiếp nhau. Ví dụ: Công ty Tultex may trang phục thể thao, kết hợp với

^[1] Tài liệu kế toán cao cấp của Mỹ.

công ty kinh doanh áo thun California Shirt Sales and T-Shirt City vào năm 1997^[1].

- Hình thức hợp nhất hỗn hợp (Conglomeration): là sự kết hợp các công ty không có sự liên quan về sản phẩm hoặc dịch vụ cung cấp. Các công ty trong các lĩnh vực khác nhau sẽ giúp giảm thiểu rủi ro kinh doanh hoặc để đảm bảo ổn định tiền lãi theo một chu kỳ kinh doanh. Ví dụ, năm 1997 công ty Texas Utilities Company mua công ty Lufkin Conroe Communications để đa dạng hóa lĩnh vực đầu tư^[2].

1.1.2.2. Căn cứ vào thuộc tính hợp nhất kinh doanh:

Có hai phương pháp kế toán được chấp nhận cho việc hợp nhất kinh doanh trên thế giới là:

- Hình thức hợp lãi (Pooling of interest method): yêu cầu của phương pháp này là lợi nhuận của chủ sở hữu ở các công ty tiến hành liên kết với nhau phải được hợp nhất. Bởi vì theo hình thức hợp lãi không có trường hợp công ty này được mua bởi công ty kia, tài sản và nợ phải trả của thực thể hợp nhất là tổng của tài sản và nợ phải trả theo giá trị sổ sách của từng đối tượng riêng lẻ. Lợi nhuận giữ lại của công ty hợp nhất bao gồm lợi nhuận của các công ty con trong cả năm, mà không quan tâm đến thời điểm nào được hợp nhất trong năm.

- Hình thức mua (Purchase method): dựa trên nguyên tắc cho rằng hợp nhất là một nghiệp vụ kế toán, trong đó có một công ty mua tài sản thuần của công ty khác. Theo phương pháp này, công ty mua ghi nhận tài sản và nợ phải trả theo giá trị hợp lý tại thời điểm mua. Phần vượt trội giữa giá mua phải trả và giá trị hợp lý của tài sản thuần được ghi nhận như lợi thế thương mại và sẽ được phân bổ dần vào chi phí ở các năm sau. Lợi nhuận giữ lại trong báo cáo hợp nhất bao gồm lợi nhuận của công ty mẹ (công ty mua) trong cả kỳ kế toán với phần lợi nhuận của công ty con (công ty được mua) chỉ tính từ ngày hợp nhất.

Pháp, Úc, Tây Ban Nha không cho phép hạch toán theo hình thức hợp lãi. Nhiều nước trên thế giới, mà điển hình là Canada, đa số các trường hợp hợp nhất được hạch toán theo hình thức mua, phương pháp hợp lãi chỉ được sử dụng trong một số trường hợp đặc biệt. Niu Dilân, Triều Tiên, Hồng Kông, Mêhicô, Đức, Đan Mạch đã áp dụng cùng nguyên tắc với Canada. Tại Anh, Mỹ, Nhật con số các doanh nghiệp sử dụng phương pháp hợp lãi nhiều hơn so với Canada.

^[1] Tài liệu kế toán cao cấp của Mỹ.

^[2] Tài liệu kế toán cao cấp của Mỹ.

1.2. CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ IAS 27 “BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ KẾ TOÁN KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON”:

1.2.1. Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất:

Công ty mẹ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất các báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong và ngoài nước.

Báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm việc hợp nhất báo cáo tài chính của tất cả các công ty con do công ty mẹ kiểm soát (trừ các công ty quy định dưới đây). Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát. Trong các trường hợp sau đây, quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con:

- Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;
- Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất báo cáo tài chính khi:

- Quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời vì công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc
- Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

Công ty mẹ kế toán khoản đầu tư vào các công ty con loại này theo quy định tại chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”.

Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất các báo cáo tài chính của công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các công ty con khác trong tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ cung cấp các thông tin hữu ích hơn nếu hợp nhất được tất cả báo cáo tài chính của các công ty con bởi nó cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính bổ sung về

các hoạt động kinh doanh khác nhau của các công ty con trong tập đoàn. Hợp nhất báo cáo tài chính trên cơ sở áp dụng chuẩn mực kế toán “Báo cáo tài chính bộ phận” sẽ cung cấp các thông tin hữu ích về các hoạt động kinh doanh khác nhau trong phạm vi một tập đoàn.

1.2.2.Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất:

Khi hợp nhất báo cáo tài chính, báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sẽ được hợp nhất theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, thu nhập khác và chi phí. Để báo cáo tài chính hợp nhất cung cấp được đầy đủ các thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn như đối với một doanh nghiệp độc lập, cần tiến hành những bước sau:

- Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ;
- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần của công ty con bị hợp nhất trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn để tính lãi hoặc lỗ thuần có thể được xác định cho những đối tượng sở hữu công ty mẹ;
- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất được xác định và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu và kể từ ngày hợp nhất kinh doanh.

Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các giao dịch nội bộ, các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch này phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán và các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, các khoản chi phí, cổ tức phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản, như hàng tồn kho và tài sản cố định cũng được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đã được khấu trừ khi xác định giá trị ghi sổ của tài sản cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

Báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sử dụng để hợp nhất báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, công ty con phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của tập đoàn. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các báo cáo tài chính có thể được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng.

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập phải áp dụng chính sách kế toán một cách thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự. Nếu không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất trong khi hợp nhất báo cáo tài chính, công ty mẹ phải giải trình vấn đề này cùng với các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong báo cáo tài chính hợp nhất.

Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt.

1.2.3. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ:

Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày theo 01 trong các phương pháp sau:

- Phương pháp giá gốc.
- Phương pháp vốn chủ sở hữu (theo chuẩn mực IAS 28 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết).
- Xem như là một loại tài sản tài chính để bán (theo chuẩn mực IAS 39 “Công cụ tài chính: ghi nhận và đánh giá”).

Các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải trình bày trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ theo 01 trong các phương pháp sau:

- Phương pháp giá gốc.
- Phương pháp vốn chủ sở hữu (theo chuẩn mực IAS 28 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết).

- Xem như là một loại tài sản tài chính để bán (theo chuẩn mực IAS 39 “Công cụ tài chính: ghi nhận và đánh giá”).

Việc lập báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ phải phù hợp với pháp luật và các quy định khác của từng quốc gia.

1.3. HỢP NHẤT KINH DOANH TẠI VIỆT NAM:

Nhằm đáp ứng yêu cầu hợp nhất kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam, ngày 28 tháng 12 năm 2005 Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực số 11 “Hợp nhất kinh doanh” để hướng dẫn các nguyên tắc kế toán và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.

“Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh”^[1]

“Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: một doanh nghiệp có thể mua cổ phần của một doanh nghiệp khác, mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác, gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác; mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác để hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Việc mua, bán có thể được thực hiện bằng việc phát hành công cụ vốn hoặc thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên”^[2]

Khi công ty mẹ (bên mua) nắm được quyền kiểm soát của công ty con (bên bị mua) thì cần phải hợp nhất các báo cáo tài chính của mình với báo cáo tài chính của công ty con như là báo cáo tài chính của một thực thể duy nhất để tạo điều kiện thuận lợi cho người sử dụng báo cáo tài chính. Người ta nhận thấy các báo cáo tài chính hợp nhất hữu ích đối với người sử dụng nhiều hơn so với các báo cáo tài chính riêng biệt của từng công ty tạo thành.

1.4. BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT TẠI VIỆT NAM:

Ngày 30 tháng 12 năm 2003, Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực kế toán VAS 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công

^[1] Đoạn 4 - Chuẩn mực kế toán VAS 11.

^[2] Đoạn 5 - Chuẩn mực kế toán VAS 11.

ty con” để hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của công ty mẹ.

Nhằm tạo điều kiện thuận lợi hơn cho các doanh nghiệp áp dụng những quy định về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất trong thực tế, Bộ Tài Chính tiếp tục ban hành Thông tư số 23/2005/TT-BTC để hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán VAS 25 vào ngày 30 tháng 03 năm 2005.

Vì vậy, hai tài liệu trên là kim chỉ nam để các doanh nghiệp tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất vào cuối mỗi niên độ.

1.4.1. Khái niệm báo cáo tài chính hợp nhất:

Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó.

Công ty con là doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của một doanh nghiệp khác.

Công ty mẹ là công ty có một hoặc nhiều công ty con.

Tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con.

Báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo tài chính của một tập đoàn được trình bày như báo cáo tài chính của một doanh nghiệp. Báo cáo này được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo của công ty mẹ và các công ty con.

Lợi ích cổ đông thiểu số là một phần của kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con.

1.4.2. Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất:

1.4.2.1. Đối tượng áp dụng chuẩn mực kế toán VAS 25:

Công ty mẹ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất các báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong và ngoài nước, cụ thể:

- Công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền kiểm soát (tương đương 50% quyền biểu quyết) ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác).
- Mặc dù công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền kiểm soát tại công ty con nhưng các nhà đầu tư khác có sự thỏa thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu

quyết, công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thỏa thuận, công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương, công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

1.4.2.2. Đối tượng không chịu sự chi phối của chuẩn mực VAS 25:

Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất báo cáo tài chính khi:

- Quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời vì công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng).
- Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

1.4.3. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

1.4.3.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con:

Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp: Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con.

Xác định quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác. Công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp (kể cả trực tiếp) vào công ty con qua một công ty con khác và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư gián tiếp: Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định bằng tổng cộng quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp và ở công ty con đầu tư gián tiếp qua công ty con khác.

1.4.3.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu trực tiếp đối với công ty con:

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ lợi ích của} \\ \text{công ty mẹ ở công ty con} \\ \text{đầu tư trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ quyền kiểm} \\ \text{soát tại công ty con} \\ \text{đầu tư trực tiếp} \end{array}$$

Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp đối với công ty con qua một công ty con khác:

$$\begin{array}{ccc} \text{Tỷ lệ lợi ích của} & & \text{Tỷ lệ lợi ích tại} \\ \text{công ty mẹ ở công ty con} & = & \text{công ty con} \\ \text{đầu tư gián tiếp} & & \text{đầu tư trực tiếp} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{c} \text{Tỷ lệ lợi ích tại} \\ \text{công ty con} \\ \text{đầu tư gián} \end{array}$$

1.4.4. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất:

1.4.4.1. Bảng cân đối kế toán hợp nhất:

Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục của Bảng cân đối kế toán không phải điều chỉnh thì được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Bảng cân đối kế toán hợp nhất;
- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục này và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Điều chỉnh khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con:

+ Điều chỉnh giảm toàn bộ giá trị khoản mục “Đầu tư vào công ty con” của công ty mẹ và điều chỉnh giảm phần Vốn đầu tư của chủ sở hữu mà từng công ty con nhận của công ty mẹ trong khoản mục “Vốn đầu tư của chủ sở hữu” của công ty con.

- Điều chỉnh để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số:

+ Phải xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất gồm:

- Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với vốn chủ sở hữu của công ty con.
- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh, gồm phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần (lợi nhuận) sau thuế thu nhập doanh

nghiệp của tập đoàn trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn và phần lợi ích trong biến động của vốn chủ sở hữu của tập đoàn sau ngày hợp nhất kinh doanh.

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ.

+ Để phản ánh khoản mục “Lợi ích của cổ đông thiểu số” phải thực hiện các bút toán điều chỉnh giảm vốn chủ sở hữu của công ty con có phần vốn của cổ đông thiểu số (điều chỉnh giảm các khoản mục “Vốn đầu tư của chủ sở hữu”, “Quỹ dự phòng tài chính”, “Quỹ đầu tư phát triển”, “Lợi nhuận chưa phân phối”,... của các công ty con có liên quan) và ghi tăng khoản mục “Lợi ích của cổ đông thiểu số”.

+ Trường hợp ở công ty con có khoản lỗ tích lũy phải xác định riêng biệt khoản lỗ tích lũy của cổ đông thiểu số trong lỗ tích lũy của công ty con và phải ghi giảm khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối” của công ty con và ghi giảm khoản mục “Lợi ích của cổ đông thiểu số” trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất (chỉ được ghi giảm đến giá trị bằng 0 phần lợi ích của cổ đông thiểu số tại công ty con, không được tạo ra giá trị âm của khoản mục “Lợi ích của cổ đông thiểu số” trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

- Điều chỉnh số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn:

+ Số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

+ Điều chỉnh giảm khoản mục “Phải thu nội bộ” và điều chỉnh giảm khoản mục “Phải trả nội bộ” đối với các đơn vị có liên quan.

- Điều chỉnh các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ:

+ Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản như hàng tồn kho, tài sản cố định, lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp phải được loại trừ hoàn toàn.

+ Điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục: “Hàng tồn kho”, hoặc “Tài sản cố định hữu hình”, “Tài sản cố định vô hình”,... và điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối” ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện ở công ty mẹ, công ty con trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện này.

- Điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ:

+ Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

+ Điều chỉnh tăng khoản mục: “Hàng tồn kho”, hoặc “Tài sản cố định hữu hình”, “Tài sản cố định vô hình”,... và điều chỉnh tăng khoản lỗ nội bộ nằm trong khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối” ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện (công ty mẹ, công ty con) trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lỗ nội bộ chưa thực hiện này.

+ Khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo giá gốc được trình bày trên các Bảng cân đối kế toán riêng của công ty mẹ, công ty con sử dụng để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

1.4.4.2. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất:

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập bằng cách cộng các khoản mục tương đương theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh thì thực hiện các điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục và trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Các khoản doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi/lỗ nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ.

+ Điều chỉnh giảm toàn bộ doanh thu nội bộ đã ghi nhận trong khoản mục “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” tập đoàn và giá vốn hàng bán nội bộ tập đoàn ghi nhận trong khoản mục “Giá vốn hàng bán” ở công ty mẹ, hoặc ở công ty con có phát sinh doanh thu nội bộ.

- Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại trừ hoàn toàn (trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được).

+ Điều chỉnh tăng, giảm khoản mục “Tổng lợi nhuận kế toán” và “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp” về lãi/lỗ nội bộ tập đoàn của công ty mẹ và các công ty con có liên quan đến các khoản lãi/lỗ nội bộ chưa thực

hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn.

- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con.

+ Phải loại trừ khoản mục này trước khi hợp nhất báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con để xác định lợi nhuận (lãi hoặc lỗ thuần) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của những đối tượng sở hữu công ty mẹ.

+ Điều chỉnh giảm khoản mục "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" của các công ty con, tăng khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" và được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của công ty con.

- Trường hợp số lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số lớn hơn phần vốn góp của các cổ đông thiểu số tại thời điểm lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất chỉ tính, phân bổ và trình bày theo số lỗ phân bổ tối đa bằng số vốn góp của cổ đông thiểu số.

- Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây thuộc về lợi ích của cổ đông thiểu số do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

- Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi lũy kế chưa thanh toán của công ty con phải trả cho dù cổ tức đó đã được công bố hay chưa.

- Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

1.4.4.3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất:

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).

1.4.4.4. Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất:

Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất cũng bao gồm các chỉ tiêu cơ bản như bản thuyết minh báo cáo tài chính. Tuy nhiên, để cung cấp thêm thông tin chung về tập đoàn thì cần bổ sung thêm một số thông tin sau:

- Tổng số các công ty con:

+ Số lượng các công ty con được hợp nhất,

+ Số lượng các công ty con không được hợp nhất. Giải thích rõ lý do và tên, địa chỉ trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.

- Danh sách các công ty con quan trọng được hợp nhất: tên công ty, địa chỉ, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ, quyền biểu quyết của công ty. Các công ty con bị loại khỏi quá trình hợp nhất. Giải thích rõ lý do.

- Danh sách các công ty liên kết quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu: tên công ty, địa chỉ, tỷ lệ phần sở hữu, tỷ lệ quyền biểu quyết. Danh sách các công ty liên kết ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu: tên cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, địa chỉ, tỷ lệ phần sở hữu, tỷ lệ quyền biểu quyết. Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

1.4.5. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ:

Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày theo phương pháp giá gốc.

Các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải trình bày trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ theo phương pháp giá gốc.

1.5. NHỮNG ĐIỂM HOÀ HỢP VÀ KHÁC BIỆT GIỮA CHUẨN MỤC VAS 25 VÀ IAS 27 “BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ KẾ TOÁN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON”

1.5.1. Điểm hoà hợp:

Gần như toàn bộ nội dung của chuẩn mực VAS 25 đều phù hợp với IAS 27 trong các khía cạnh:

- Quy định chung: bao gồm mục đích của chuẩn mực và các thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực.
- Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất: phân loại công ty phải lập báo cáo tài chính hợp nhất và công ty không bắt buộc lập báo cáo tài chính hợp nhất.
- Các vấn đề về trình tự hợp nhất bao gồm:
 - + Phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính.
 - + Các bút toán điều chỉnh cho quá trình hợp nhất báo cáo tài chính giữa công ty mẹ và công ty con.
 - + Cách xử lý các báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con khi báo cáo tài chính được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, khi áp dụng chính sách kế toán khác nhau.
 - + Trình bày khoản mục lợi ích cổ đông thiểu số thành khoản mục riêng biệt trên báo cáo tài chính.
- Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

1.5.2 Điểm khác biệt:

Tuy nhiên, giữa VAS25 và IAS 27 vẫn có một điểm khác biệt, đó là quy định về việc trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Khoản mục	VAS 25	IAS 27
Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày.	- Phương pháp giá gốc.	<ul style="list-style-type: none"> - Phương pháp giá gốc. - Phương pháp vốn chủ sở hữu (theo chuẩn mực IAS 28 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết). - Xem như là một loại tài sản tài chính để bán (theo chuẩn mực IAS 39 “Công cụ tài chính: ghi nhận và đánh giá”).
Các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải trình bày trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.	- Phương pháp giá gốc.	<ul style="list-style-type: none"> - Phương pháp giá gốc. - Phương pháp vốn chủ sở hữu (theo chuẩn mực IAS 28 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết). - Xem như là một loại tài sản tài chính để bán (theo chuẩn mực IAS 39 “Công cụ tài chính: ghi nhận và đánh giá”).

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Tóm lại, hợp nhất kinh doanh là một trong những hoạt động diễn ra thường xuyên giữa các doanh nghiệp trên thế giới để hình thành nên sức mạnh tập thể cho mô hình công ty mẹ – công ty con. Để đánh giá tình hình tài chính của tập đoàn, nhà đầu tư không chỉ sử dụng báo cáo tài chính riêng của từng đơn vị mà còn quan tâm đến báo cáo tài chính hợp nhất. Nhằm đáp ứng nhu cầu của xã hội, Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực kế toán VAS 25 và Thông tư 23 để hướng dẫn kế toán lập báo cáo tài chính hợp nhất. Bộ báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm: bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất và bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Dựa trên những nghiên cứu ở chương 1, chúng tôi sẽ phân tích, đánh giá thực trạng báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam hiện nay trong chương 2.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT Ở CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

2.1. ĐỐI TƯỢNG PHẢI LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT:

Trong những năm của thập niên 90, theo quyết định số 90/TTg và số 91/TTg ngày 07 tháng 03 năm 1994 của Thủ tướng chính phủ, cả nước thực hiện việc sắp xếp lại các tổng công ty để thúc đẩy việc tích tụ và tập trung vốn, đổi mới công nghệ, mở rộng sản xuất, tăng khả năng cạnh tranh. Đến nay đã có 96 tổng công ty được thành lập, trong đó có 78 tổng công ty được thành lập theo quyết định số 90/TTg và 18 tổng công ty được thành lập theo quyết định số 91/TTg.

Sau hội nghị lần thứ 3 của ban chấp hành trung ương Đảng khoá IX, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Nghị định 153/2004/NĐ-CP ngày 09 tháng 08 năm 2004 về việc chuyển đổi tổng công ty Nhà nước theo mô hình công ty mẹ – công ty con. Tổng công ty theo mô hình công ty mẹ – công ty con là hình thức liên kết và chi phối lẫn nhau bằng đầu tư, góp vốn, bí quyết công nghệ, thương hiệu hoặc thị trường giữa các doanh nghiệp có tư cách pháp nhân, trong đó có một công ty Nhà nước giữ quyền chi phối các doanh nghiệp thành viên khác (gọi tắt là công ty mẹ) và các doanh nghiệp thành viên khác bị công ty mẹ chi phối (gọi tắt là công ty con) hoặc có một phần vốn không chi phối của công ty mẹ (gọi tắt là công ty liên kết)^[1]. Việc chuyển đổi tổ chức lại Tổng công ty do Nhà nước quyết định đầu tư và thành lập sang Tổng công ty theo mô hình công ty mẹ – công ty con nhằm chuyển từ liên kết theo kiểu hành chính với cơ chế giao vốn sang liên kết bền chặt bằng cơ chế đầu tư tài chính là chủ yếu; xác định rõ quyền lợi, trách nhiệm về vốn và lợi ích kinh tế giữa công ty mẹ với công ty con và công ty liên kết; tăng cường năng lực kinh doanh cho các đơn vị tham gia liên kết; tạo điều kiện để phát triển thành tập đoàn kinh tế^[2].

Tuy nhiên, việc sắp xếp các tổng công ty và chuyển các tổng công ty theo mô hình công ty mẹ – công ty con trong thời gian qua còn quá chậm, nguyên

^[1] Điều 18 – Nghị định 153/2004/NĐ-CP ngày 09/08/2004.

^[2] Điều 28 – Nghị định 153/2004/NĐ-CP ngày 09/08/2004.

nhân chủ yếu là cơ sở pháp lý chưa được hình thành, các tổng công ty còn có tư tưởng chờ đợi. Theo một số chuyên gia thì trong khi các tổng công ty còn đang lo việc sắp xếp chưa có điều kiện triển khai chuyển sang mô hình công ty mẹ – công ty con thì hàng loạt doanh nghiệp Nhà nước lại rất say sưa với mô hình này. Bởi lẽ, nếu doanh nghiệp Nhà nước được chuyển theo mô hình công ty mẹ – công ty con thì doanh nghiệp Nhà nước đó sẽ trở thành công ty mẹ có quyền kiểm soát công ty con, do công ty mẹ nắm phần vốn chi phối đối với công ty con. Trong năm 2006 và đầu năm 2007, một vài tập đoàn kinh tế Nhà nước đã được hình thành ở các lĩnh vực quan trọng như Tập đoàn Dầu Khí, Tập đoàn Điện Lực, Tập đoàn Công Nghiệp Than – Khoáng Sản, Tập đoàn Bưu chính – Viễn Thông, Tập đoàn Dệt May, Tập đoàn Công Nghiệp Tàu Thủy Vinashin...

Song song với xu hướng chuyển đổi tổng công ty thành các tập đoàn kinh tế Nhà nước, các tập đoàn kinh tế tư nhân cũng bắt đầu hình thành và có những bước phát triển mạnh mẽ. Đã có một số tập đoàn kinh tế tư nhân hình thành theo mô hình này, tiêu biểu như: Đồng Tâm, Kinh Đô, Hoà Phát, Hoàng Anh Gia Lai, Gõ Trường Thành,... Các tập đoàn này đều có vốn, cổ phiếu chi phối lẫn nhau ở các công ty con, công ty liên kết, ngân hàng, đối tác chiến lược trong và ngoài nước với hàng ngàn cổ đông.

Như vậy, theo chuẩn mực kế toán 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con” và Thông tư 23 hướng dẫn thực hiện chuẩn mực này thì các đối tượng phải lập báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm các tập đoàn (kể cả tập đoàn kinh tế Nhà nước và tập đoàn kinh tế tư nhân) và các tổng công ty Nhà nước trong đó công ty mẹ nắm quyền chi phối doanh nghiệp khác.

Trong phạm vi luận văn này, các tập đoàn và tổng công ty Nhà nước được gọi chung là tập đoàn.

2.2. TÌNH HÌNH CHUNG VỀ VIỆC LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT TẠI VIỆT NAM:

Lập báo cáo tài chính hợp nhất là nhiệm vụ của các tập đoàn nhằm cung cấp thông tin một cách tổng quát về tình hình tài chính của toàn bộ tập đoàn (bao gồm công ty mẹ và công ty con) cho cơ quan chủ quản Nhà nước, các nhà đầu tư, ngân hàng, các tổ chức tài chính và các đối tác khác. Hiện nay, đối với các tập đoàn đã được cổ phần hoá hoặc các tập đoàn kinh tế Nhà nước, do những yêu cầu khắt khe của pháp luật về việc công bố thông tin tài chính trung thực và hợp lý ra ngoài công chúng nên các đối tượng này đã tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất như Công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ - FPT, Công

ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh – REE, Công ty Cổ Phần Sữa Việt Nam – Vinamilk, Tổng công ty Khánh Việt, Tổng công ty Bưu Chính Viễn Thông Việt Nam, Nhà Xuất Bản Giáo Dục,...

Tuy nhiên, vẫn còn một số các doanh nghiệp không tự lập báo cáo tài chính hợp nhất. Thông qua việc phỏng vấn một số kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo hợp nhất tại các doanh nghiệp, chúng tôi được biết thêm về thực trạng này. Trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của công ty mẹ, kiểm toán viên phát hiện doanh nghiệp có đầu tư vào các công ty khác với quyền kiểm soát trong công ty con lớn hơn 50%. Vì vậy, kiểm toán viên yêu cầu doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính hợp nhất giữa công ty mẹ và công ty con. Thay vì phải tự lập các báo cáo tài chính hợp nhất thì các công ty này lại đề nghị chính các kiểm toán viên đang thực hiện kiểm toán tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất cho doanh nghiệp.

2.3. TRÌNH TỰ LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT TẠI VIỆT NAM:

2.3.1. Đặc điểm công tác kế toán:

Trong mỗi quan hệ của bộ máy kế toán giữa công ty mẹ và công ty con, đa số các công ty con hoàn toàn độc lập với công ty mẹ, đến giữa niên độ và kết thúc niên độ kế toán thì công ty con sẽ chuyển báo cáo tài chính để công ty mẹ tiến hành hợp nhất. Tuy nhiên ở một số tập đoàn, công ty con vẫn còn phụ thuộc vào những hướng dẫn xử lý nghiệp vụ từ công ty mẹ. Trường hợp này thường xảy ra đối với công ty mẹ nắm quyền kiểm soát công ty con 100%, làm cho bộ máy kế toán của công ty con không hoàn toàn độc lập đối với công ty mẹ. Nhờ sự thống nhất hạch toán từ công ty mẹ đến công ty con nên việc thực hiện các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất dễ dàng hơn. Tuy nhiên, công ty mẹ cũng dễ dàng thao túng công ty con, làm ảnh hưởng đến mức độ trung thực về số liệu trên báo cáo tài chính của công ty con. Như vậy, chất lượng báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn cần phải xem xét lại.

Tất cả các công ty mẹ và công ty con đều chọn niên độ kế toán từ ngày 01/01 đến ngày 31/12 hàng năm, nên tập đoàn sử dụng báo cáo tài chính của công ty con có cùng một kỳ kế toán năm với công ty mẹ cho mục đích hợp nhất báo cáo tài chính.

Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán ở công ty con tại Việt Nam là Việt Nam Đồng. Đối với công ty con ở nước ngoài thì báo cáo tài chính của công ty con sẽ được chuyển đổi sang Việt Nam Đồng để công ty mẹ thực hiện hợp nhất báo cáo tài chính.

Báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn kinh tế Nhà nước được lập và nộp vào cuối kỳ kế toán tài chính cho các cơ quan lý Nhà nước là 90 ngày kể từ ngày kết thúc niên độ. Báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn kinh tế Nhà nước đã cổ phần hoá hoặc tập đoàn kinh tế tư nhân được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Đối với các trường hợp bắt buộc phải kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất thì phải đính kèm báo cáo kiểm toán.

2.3.2. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

2.3.2.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con:

Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con. Công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Đối với trường hợp sở hữu trực tiếp, công ty mẹ nắm giữ 100% quyền kiểm soát trực tiếp đối với công ty con (kiểm soát toàn bộ) hoặc nắm giữ ít hơn 100% quyền kiểm soát trực tiếp công ty con (kiểm soát một phần). Hiện nay tại Việt Nam, hầu hết các mô hình công ty mẹ - con được hình thành từ việc nắm giữ quyền kiểm soát trực tiếp từ 50% trở lên đến 100%. Cụ thể:

- Công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh (công ty mẹ) nắm giữ 100% quyền kiểm soát trực tiếp các công ty con sau: Công ty TNHH Dịch Vụ và Kỹ Thuật Cơ Điện Lạnh REE, Công ty Khai Thác và Quản Lý Bất Động Sản REE, Công ty TNHH Điện Máy REE. Bên cạnh đó, công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh còn nắm giữ ít hơn 100% quyền kiểm soát trực tiếp các công ty con như: Công ty Cổ Phần Vĩnh Thịnh (93,16%), Công ty Đầu Tư Bất Động Sản REE (70%)^[1].

- Hay như công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT nắm giữ 100% quyền kiểm soát trực tiếp công ty TNHH Hệ Thống Thông Tin và nắm giữ 72% quyền kiểm soát trực tiếp công ty Cổ Phần Phần Mềm FPT và 72% đối với công ty TNHH Phần mềm FPT Nhật Bản^[2].

Ngoài ra, quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con nhưng do các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết hoặc do công ty mẹ có quyền bổ nhiệm, bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hay có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị. Ví dụ: công ty Cổ

^[1] Bản Cáo Bạch của Công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh năm 2006.

^[2] Bản Cáo Bạch của Công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT năm 2006.

Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT chỉ có quyền sở hữu 45,45% công ty Cổ Phần Viễn Thông FPT nhưng được Đại hội Đồng Cổ Đông nhất trí dành cho công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT 100% quyền biểu quyết trong công ty Cổ Phần Viễn Thông FPT^[1].

2.3.2.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

Song song với việc xác định quyền kiểm soát, công ty mẹ còn tiến hành xác định phần lợi ích của mình trong công ty con. Việc xác định phần lợi ích của công ty mẹ căn cứ vào quyền sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp đối với công ty con.

Khi công ty mẹ có quyền sở hữu trực tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con tương ứng với quyền kiểm soát của công ty mẹ. Tại công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh nắm giữ 100% quyền kiểm soát trực tiếp và 100% lợi ích tương ứng trong Công ty TNHH Dịch Vụ và Kỹ Thuật Cơ Điện Lạnh REE, Công ty Khai Thác và Quản Lý Bất Động Sản REE, Công ty TNHH Điện Máy REE. Còn đối với công ty Đầu Tư Bất Động Sản REE thì công ty mẹ chỉ nắm giữ 70% lợi ích tương ứng với quyền kiểm soát trực tiếp^[2].

Và công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT nắm giữ 100% quyền kiểm soát trực tiếp công ty TNHH Hệ Thống Thông Tin và nắm giữ 72% quyền kiểm soát trực tiếp công ty Cổ Phần Phần Mềm FPT và 72% đối với công ty TNHH Phần mềm FPT Nhật Bản^[3].

Để tìm hiểu trình tự lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam, chúng tôi đã tiến hành lập phiếu khảo sát (xem phụ lục) và phỏng vấn một vài doanh nghiệp tiêu biểu về tình hình thực tế hiện nay như: Tập Đoàn Bưu Chính Viễn Thông VNPT, Tổng công ty Khánh Việt, Nhà Xuất Bản Giáo Dục, Công ty cổ phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT, Công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh REE.

Sau đây là bảng tóm tắt kết quả khảo sát đã thu thập được:

Các khoản mục đã được điều chỉnh khi lập báo cáo hợp nhất (đánh dấu X)	VNPT	Khánh Việt	NXB Giáo Dục	FPT	REE
1. Bảng cân đối kế toán:					
- Cộng trực tiếp các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu	X	X	X	X	X

^[1] Bản Cáo Bạch của Công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT năm 2006.

^[2] Bản Cáo Bạch của Công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh năm 2006.

^[3] Bản Cáo Bạch của Công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ năm 2006.

- Điều chỉnh khoản đầu tư vào công ty con	X	X	X	X	X
- Điều chỉnh lợi ích cổ đông thiểu số				X	X
- Điều chỉnh các khoản phải thu – phải trả nội bộ	X	X	X	X	X
- Điều chỉnh lãi/lỗ nội bộ				X	X
- Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp					
- Điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu					
2. Báo cáo kết quả kinh doanh:					
- Tách lợi ích cổ đông thiểu số				X	X
- Loại trừ doanh thu, giá vốn, lợi nhuận chưa thực hiện của các giao dịch nội bộ				X	X
- Loại trừ cổ tức và lợi nhuận được chia	X	X	X	X	X
- Loại trừ ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp					
- Điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu					
3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ:					
- Theo phương pháp trực tiếp	X	X	X		
- Theo phương pháp gián tiếp				X	X
4. Bản thuyết minh báo cáo tài chính					
- Đặc điểm hoạt động của công ty	X	X	X	X	X
- Hệ thống kế toán và chính sách kế toán áp dụng	X	X	X	X	X
- Thuyết minh số liệu của các khoản mục	X	X	X	X	X

2.3.3. Trình tự lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Hiện nay, các tập đoàn tại Việt Nam lập bảng cân đối kế toán hợp nhất trên cơ sở hợp nhất các bảng cân đối kế toán của công ty mẹ và các công ty con theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh thì cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của bảng cân đối kế toán hợp nhất. Đó là các khoản mục: tiền và các khoản tương đương tiền, các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, các khoản phải thu ngắn hạn và dài hạn với các đối tượng không phải là công ty con, các tài sản ngắn hạn khác, các khoản đầu tư dài hạn khác, tài sản dài hạn khác, nợ ngắn hạn và dài hạn với bên ngoài tập đoàn, vốn chủ sở hữu (ngoại trừ phần vốn đầu tư ở công ty con), nguồn kinh phí và các quỹ khác.

- Đối với các khoản mục phải điều chỉnh thì tiến hành điều chỉnh sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục này và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất, cụ thể:

+ Khi loại trừ khoản đầu tư vào công ty con thì những công ty mẹ sở hữu 100% vốn của công ty con như tập đoàn VNPT, Tổng công ty Khánh Việt, Nhà Xuất Bản Giáo Dục, công ty REE, công ty FPT kế toán đã thực hiện bút toán điều chỉnh đầu tư 100% vào công ty con như sau:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty con”

Giảm KM “Vốn đầu tư chủ sở hữu”

+ Khi tách lợi ích của cổ đông thiểu số, lúc này công ty mẹ sở hữu ít hơn 100% vốn của công ty con thì phần vốn còn lại sẽ do cổ đông thiểu số nắm giữ. Vì vậy, kế toán công ty mẹ tại công ty REE, công ty FPT đã thực hiện bút toán điều chỉnh sau:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty con”

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Giảm KM “Vốn đầu tư chủ sở hữu”

Để xác định lợi ích cổ đông thiểu số kế toán công ty mẹ lấy tài sản thuần của công ty con nhân (x) với tỷ lệ cổ phần không do công ty mẹ nắm giữ. Nói cách khác, lợi ích cổ đông thiểu số sẽ bằng số dư cuối kỳ của các khoản mục thuộc phần vốn chủ sở hữu nhân (x) với tỷ lệ lợi ích cổ đông thiểu số. Trong đó, các khoản mục thuộc phần vốn chủ sở hữu bao gồm: vốn đầu tư của chủ

sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác của chủ sở hữu, cổ phiếu quỹ, chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái, quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, quỹ khen thưởng phúc lợi, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, nguồn kinh phí, nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định.

Và khoản mục lợi ích cổ đông thiểu số được các tập đoàn trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng biệt, nằm ở phần nguồn vốn nhưng tách biệt với phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu.

+ Khi loại trừ các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn để hợp nhất các bảng cân đối kế toán của tất cả các công ty trong cùng tập đoàn, kế toán văn phòng công ty mẹ như tập đoàn VNPT, tổng công ty Khánh Việt, Nhà Xuất Bản Giáo Dục, công ty REE và công ty FPT đều tiến hành loại trừ hoàn toàn các khoản phải thu, phải trả nội bộ bằng bút toán sau:

Giảm KM “Phải thu nội bộ”

Giảm KM “Phải trả nội bộ”

+ Khi loại trừ các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ:

- ***Trường hợp đối với hàng tồn kho:***

Trên bảng cân đối kế toán hợp nhất, kế toán tại các công ty mẹ như công ty FPT, công ty REE đã loại trừ các khoản lợi nhuận chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của hàng tồn kho theo bút toán sau:

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Giảm KM “Hàng tồn kho”

Theo các tập đoàn trên, mỗi công ty trong tập đoàn là một thực thể riêng lẻ và xem những đơn vị khác trong cùng tập đoàn như đối tác của nó. Vì vậy, công ty mẹ có thể mua hàng hóa và bán lại cho công ty con trong tập đoàn với mức giá cao hơn để thu lợi nhuận. Khi đó, trong bảng cân đối kế toán của công ty mẹ sẽ bao gồm lợi nhuận do bán hàng hóa cho công ty con. Tương tự, bảng cân đối kế toán của công ty con sẽ bao gồm giá trị hàng tồn kho mua từ công ty mẹ. Và ngược lại khi công ty con là bên bán và công ty mẹ là bên mua.

Mặc dù công ty bán thu được lợi nhuận do bán hàng hóa cho công ty khác trong cùng tập đoàn nhưng cả tập đoàn không có lợi nhuận cho đến khi công ty mua bán lại số hàng hóa trên cho khách hàng bên ngoài với mức giá cao hơn.

Phần giá trị hàng hóa công ty mua chưa bán được ra bên ngoài sẽ tồn tại trong khoản mục hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán của nó. Vì vậy, kế toán công ty REE, công ty FPT khi hợp nhất bảng cân đối kế toán của các đơn vị trong cùng tập đoàn phải loại trừ các khoản lãi chưa thực hiện.

Tuy nhiên, vẫn còn một vài công ty mẹ (như Nhà Xuất Bản Giáo Dục, Tập đoàn VNPT, Tổng công ty Khánh Việt) chưa thực hiện việc loại trừ này do kế toán lập báo cáo hợp nhất không được cung cấp đầy đủ thông tin về giá trị hàng tồn kho phát sinh trong giao dịch nội bộ chưa bán ra bên ngoài.

• ***Trường hợp đối với tài sản cố định:***

Tại các công ty REE, công ty FPT diễn ra nghiệp vụ mua bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ, các công ty bán này sẽ ghi nhận vào khoản mục thu nhập khác, còn công ty mua ghi nhận tài sản cố định theo giá trị chuyển giao và sử dụng giá trị này để tính khấu hao. Vì vậy, các tập đoàn này khi lập báo cáo hợp nhất đã điều chỉnh giá trị tài sản cố định và giá trị hao mòn tài sản cố định về giá trị ban đầu chưa chuyển giao và giá trị hao mòn tương ứng. Bút toán điều chỉnh được ghi:

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Giảm KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm KM “TSCĐ hữu hình” hoặc “TSCĐ vô hình”

Trong khi đó, Nhà Xuất Bản Giáo Dục, tập đoàn VNPT và Tổng công ty Khánh Việt vẫn chưa thực hiện việc loại trừ này do kế toán lập báo cáo hợp nhất không được cung cấp đầy đủ thông tin về giá trị còn lại của tài sản cố định và giá trị hao mòn tài sản cố định lũy kế đến ngày kết thúc niên độ kế toán.

+ Khi loại trừ các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ được thực hiện tương tự như các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ. Công ty bán hàng hóa, tài sản cố định,... cho công ty mua với giá bán thấp hơn giá vốn hàng hóa, giá trị còn lại của tài sản cố định thì công ty bán phải nhận một khoản lỗ từ giao dịch nội bộ này. Vì vậy, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất thì kế toán các công ty REE, công ty FPT đã điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ theo bút toán sau:

Tăng KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Tăng KM “Hàng tồn kho”

Hoặc theo bút toán điều chỉnh:

Tăng KM “Lợi nhuận chưa phân phối”

Tăng KM “Hao mòn TSCĐ”

Tăng KM “TSCĐ hữu hình” hay “TSCĐ vô hình”

Bên cạnh các tập đoàn đã thực hiện tốt việc điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ khi lập bảng cân đối kế toán hợp nhất; vẫn còn những tập đoàn chưa điều chỉnh các bút toán loại trừ khoản lỗ chưa thực sự phát sinh do không được cung cấp đầy đủ thông tin cần thiết như Tập đoàn VNPT, Tổng công ty Khánh Việt, Nhà Xuất Bản Giáo Dục.

+ Để điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết và công ty liên doanh của công ty mẹ trong bảng cân đối kế toán hợp nhất; tập đoàn VNPT, Nhà Xuất Bản Giáo Dục, tổng công ty Khánh Việt, công ty REE và công ty FPT vẫn ghi nhận theo phương pháp giá vốn. Phương pháp này chưa phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào các công ty liên kết” và chuẩn mực kế toán Việt Nam 08 “Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh” đã hướng dẫn hạch toán các khoản đầu tư trong các công ty liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Theo sự giải thích của công ty REE, kế toán công ty mẹ không thể áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư này do thiếu các thông tin tài chính cập nhật từ công ty liên kết, liên doanh. Mặc dù vậy, Ban Tổng Giám Đốc tập đoàn REE tin rằng những tác động của việc điều chỉnh, nếu áp dụng đúng theo phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư này là không đáng kể.

+ Bên cạnh việc hợp nhất các khoản mục của bảng cân đối kế toán công ty mẹ và công ty con, tập đoàn REE và tập đoàn FPT còn tiến hành hợp nhất các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán bằng cách cộng dồn các khoản mục sau:

- Tài sản thuê ngoài.
- Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công.
- Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược.
- Nợ khó đòi đã xử lý.
- Ngoại tệ các loại.

2.3.4. Trình tự lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Để hợp nhất các báo cáo kết quả kinh doanh của các đơn vị trong cùng một tập đoàn, kế toán cộng từng khoản mục tương đương của công ty mẹ và công ty con (bao gồm: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, các khoản giảm trừ doanh thu, 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, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại) theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh kế toán cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.
- Đối với các khoản mục phải điều chỉnh thì kế toán thực hiện các điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục và trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất. Các khoản mục cần điều chỉnh như:

+ Trường hợp tách lợi ích cổ đông thiểu số, kế toán công ty FPT, công ty REE tiến hành tách khoản mục này trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con khi lập báo cáo tài chính hợp nhất. Lợi ích cổ đông thiểu số được xác định bằng cách lấy lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp nhân (x) với tỷ lệ góp vốn của cổ đông thiểu số.

Và bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp”

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Cũng giống như khoản mục lợi ích cổ đông thiểu số trên bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích cổ đông thiểu số trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất được trình bày ở một khoản mục riêng biệt.

Tuy nhiên, tại tập đoàn VNPT, Nhà Xuất Bản Giáo Dục và tổng công ty Khánh Việt vẫn chưa thực hiện bút toán tách lợi ích cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

- + Trường hợp loại trừ doanh thu, giá vốn, lợi nhuận chưa thực hiện của các giao dịch nội bộ:

- ***Khi bán hàng tồn kho:***

Để tiến hành điều chỉnh các khoản mục doanh thu, giá vốn, lợi nhuận chưa thực hiện của nghiệp vụ bán hàng tồn kho, kế toán công ty mẹ của tập đoàn REE, tập đoàn FPT xác định phần doanh thu, giá vốn nội bộ của hàng hóa chưa

bán ra bên ngoài cần loại trừ bằng cách lấy tổng doanh thu nội bộ và tổng giá vốn hàng bán nội bộ nhân (x) với tỉ lệ hàng hóa chưa bán ra ngoài. Sau đó, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm KM “Giá vốn hàng bán”

Giảm/Tăng KM “Tổng lợi nhuận kế toán” (loại trừ lãi/lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi nhuận sau thuế TNDN”

Trong khi đó, tập đoàn VNPT, Nhà xuất bản Giáo Dục, tổng công ty Khánh Việt thì loại trừ toàn bộ doanh thu, giá vốn nội bộ giữa các đơn vị bất chấp hàng hóa đó đã được bán ra bên ngoài hay chưa, vì kế toán công ty mẹ không được các công ty con cung cấp chi tiết những số liệu này.

• ***Khi bán tài sản cố định:***

Trong niên độ kế toán, khi xảy ra nghiệp vụ mua bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ và tài sản này cũng chưa được bán ra ngoài, thì vào cuối năm tài chính kế toán công ty REE, công ty FPT tiến hành loại trừ toàn bộ thu nhập, chi phí cũng như lãi/lỗ chưa thực hiện từ việc bán tài sản cố định. Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Thu nhập khác”

Giảm KM “Chi phí khác”

Giảm/Tăng KM “Tổng lợi nhuận kế toán” (loại trừ lãi/lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp”

Mặt khác, các công ty này cũng xác định chênh lệch chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ giữa chi phí khấu hao khi tài sản cố định thuộc sở hữu công ty bán và chi phí khấu hao khi tài sản cố định thuộc sở hữu công ty mua theo bút toán. Sau đó thực hiện bút toán loại trừ:

Giảm KM chi phí tương ứng

Bên cạnh đó, tập đoàn VNPT, Nhà xuất bản Giáo Dục, tổng công ty Khánh Việt thực hiện loại trừ toàn bộ thu nhập, chi phí bán tài sản cố định giữa các đơn vị bất chấp hàng hóa đó đã được bán ra bên ngoài hay chưa, vì kế toán công ty mẹ không được các công ty con cung cấp chi tiết những số liệu này.

+ Trường hợp loại trừ cổ tức và lợi nhuận được chia: Trong các năm tài chính, công ty mẹ được nhận phần cổ tức và lợi nhuận từ việc góp vốn vào các công ty con theo tỉ lệ lợi ích được hưởng. Vì vậy, kế toán tổng công ty

Khánh Việt, tập đoàn VNPT, Nhà xuất bản Giáo Dục, công ty REE và công ty FPT đều loại trừ phần cổ tức này ra khỏi doanh thu tài chính khi hợp nhất báo cáo. Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

2.3.5. Trình tự lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Hiện nay, các công ty được khảo sát đang lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất theo hai phương pháp trực tiếp và gián tiếp, gồm:

- Nhà Xuất Bản Giáo Dục, tập đoàn Bưu Chính Viễn Thông, Tổng công ty Khánh Việt áp dụng phương pháp trực tiếp. Kế toán công ty mẹ đã tiến hành cộng dồn các khoản mục tương đương của các đơn vị trong tập đoàn như sau:

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh”: bao gồm tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ; Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ; Tiền chi trả cho người lao động; Tiền chi trả lãi vay; Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp; Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh; Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh.

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư”: bao gồm tiền chi để mua sắm, xây dựng tài sản cố định và các tài sản dài hạn khác; tiền thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định và các tài sản dài hạn khác; tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác; tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác; tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác; tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác; tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia.

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính”: bao gồm tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu; tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành; tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được; tiền chi trả nợ gốc vay; tiền chi trả nợ thuê tài chính; cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

Tổng của ba dòng tiền này sẽ tạo ra “lưu chuyển tiền thuần trong kỳ”. Sau đó, kế toán tính khoản mục “Tiền và tương đương tiền cuối kỳ” bằng cách cộng “Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ” với “Tiền và tương đương tiền đầu kỳ” và “Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ”.

- Công ty REE và công ty FPT đang tiến hành lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất theo phương pháp gián tiếp bằng cách căn cứ vào số liệu có được từ bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Theo phương pháp này, “tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ” được tính như phương pháp trực tiếp. Nhưng cách tính các dòng lưu chuyển tiền như sau:

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh”: bao gồm lợi nhuận trước thuế; điều chỉnh cho các khoản khấu hao tài sản cố định, các khoản dự phòng, lãi/lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện, lãi/lỗ từ hoạt động đầu tư, chi phí lãi vay; lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động như tăng/giảm các khoản phải thu, tăng/giảm hàng tồn kho, tăng/giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp), tăng/giảm chi phí trả trước, tiền lãi vay đã trả, thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp, tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh, tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh.

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư”: bao gồm tiền chi để mua sắm, xây dựng tài sản cố định và các tài sản dài hạn khác; tiền thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định và các tài sản dài hạn khác; tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác; tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác; tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác; tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác; tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia.

+ “Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính”: bao gồm tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu; tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành; tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được; tiền chi trả nợ gốc vay; tiền chi trả nợ thuê tài chính; cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

2.3.6. Trình tự lập bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Tất cả các công ty được khảo sát đã công bố đầy đủ thông tin trên bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất của mình, bao gồm các chỉ tiêu cơ bản:

- Đặc điểm hoạt động của công ty.

- Hệ thống kế toán và chính sách kế toán áp dụng như: cơ sở của việc soạn lập báo cáo tài chính hợp nhất; liệt kê các công ty con, công ty liên kết, liên doanh cũng như quyền biểu quyết và tỉ lệ lợi ích trong các công ty này; niên độ kế toán; đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán; hệ thống và hình thức sổ kế toán áp dụng; tiền và các khoản tương đương tiền; khoản phải thu khách hàng; hàng tồn kho; tài sản cố định; đầu tư tài chính; chi phí vay; ghi nhận doanh thu; chia cổ tức; quỹ đầu tư phát triển và quỹ dự phòng tài chính; các bên liên quan; các khoản dự phòng.

- Thuyết minh số liệu của các khoản mục: tiền và khoản tương đương tiền; các khoản đầu tư tài chính; các khoản phải thu khác; hàng tồn kho, thuế và các khoản khác phải thu nhà nước; tài sản cố định; các khoản vay; thuế và các khoản phải nộp nhà nước, các khoản phải trả ngắn hạn; thuế thu nhập hoãn lại; vốn góp của chủ sở hữu, tình hình tăng/giảm nguồn vốn chủ sở hữu; cổ tức; lãi cơ bản trên cổ phiếu; doanh thu; giá vốn hàng bán; chi phí tài chính; chi phí quản lý doanh nghiệp; thu nhập và chi phí khác; nghiệp vụ với các bên liên quan, lợi ích cổ đông thiểu số (nếu có).

2.4. THUẬN LỢI VÀ KHÓ KHĂN KHI LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT:

2.4.1. Thuận lợi:

- Trong điều kiện hiện nay tại Việt Nam, đa số các công ty mẹ tiến hành đầu tư vào công ty con theo mô hình giản đơn: công ty mẹ sở hữu trực tiếp hơn 50% vốn trong công ty con. Điều này giúp cho kế toán thuận lợi trong việc tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất giữa công ty mẹ và các công ty con mà nó đầu tư trực tiếp. Tuy nhiên, trong xu thế vận động và phát triển tự nhiên sẽ hình thành loại hình công ty mẹ – công ty con phức tạp hơn: công ty mẹ sở hữu trực tiếp vốn trong công ty con (công ty con cấp 1), công ty con này lại sở hữu vốn của một công ty khác (công ty con cấp 2). Như vậy công ty mẹ phải hợp nhất cả báo cáo của công ty con cấp 1 và công ty con cấp 2.

- Kế thừa từ chuẩn mực kế toán quốc tế hiện nay, Bộ Tài Chính đã ban hành các chuẩn mực liên quan đến việc lập báo cáo tài chính hợp nhất như: chuẩn mực kế toán VAS 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”, chuẩn mực kế toán VAS 11 “Hợp nhất kinh doanh”, chuẩn mực kế toán VAS 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”, chuẩn mực kế toán VAS 08 “Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh”, chuẩn mực kế toán VAS 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”. Bên cạnh đó, Bộ Tài Chính cũng đã ban hành Thông tư hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực trên như: Thông tư 23 (hướng dẫn VAS 25, VAS 07, VAS 08), Thông tư 21 (hướng dẫn VAS 11), Thông tư 20 (hướng dẫn VAS 17). Đây là những tài liệu hiện hành hướng dẫn người làm công tác kế toán tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Bên cạnh đó, các tổ chức nghề nghiệp, các trung tâm đào tạo đã và đang mở nhiều lớp tập huấn về phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất. Nhờ sự hỗ trợ này mà kế toán viên có thể tiếp cận kỹ thuật lập báo cáo tài chính hợp nhất kịp thời và hiệu quả.

- Một điều nữa không thể phủ nhận là việc đội ngũ kế toán tại Việt Nam luôn cố gắng tìm tòi, học hỏi những điều mới mẻ trong việc lập báo cáo tài chính hợp nhất. Không chỉ tham gia các khóa huấn luyện nghiệp vụ ngắn hạn, họ còn tự mình mày mò, nghiên cứu từ tài liệu đã ban hành để nâng cao trình độ chuyên môn. Điều này nhằm đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin tài chính trung thực và hợp lý ngày càng cao của người sử dụng báo cáo tài chính hợp nhất.

2.4.2. Khó khăn:

- Bên cạnh những thuận lợi nêu trên thì cũng còn một số khó khăn nhất định do báo cáo tài chính hợp nhất chỉ được áp dụng cho các tập đoàn, tổng công ty có mô hình công ty mẹ – công ty con trong thời gian gần đây. Do vậy, mặc dù đã ban hành đầy đủ các chuẩn mực, Thông tư hướng dẫn thực hiện lập báo cáo tài chính hợp nhất nhưng các Thông tư này chưa hoàn thành được vai trò của nó đối với người làm công tác kế toán. Các Thông tư chỉ mới đưa ra những hướng dẫn về phương pháp hạch toán cho trường hợp cơ bản và một vài ví dụ minh họa nhưng chưa đủ để người đọc có thể áp dụng vào thực tế.

- Do đây là lĩnh vực mới mẻ nên các khóa huấn luyện tại các trung tâm đào tạo cũng chưa đáp ứng hết nhu cầu của người học. Thông qua các khóa huấn luyện, người giảng dạy chỉ mới dừng ở việc tóm tắt kiến thức, đưa ra một vài ví dụ minh họa dễ hiểu hơn so với Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài Chính, chứ chưa giúp người học nắm bắt được tất cả các bước thực hiện lập báo cáo tài chính hợp nhất. Hiện nay, người giảng dạy cũng phải nghiên cứu quá trình lập báo cáo hợp nhất từ các tài liệu nước ngoài là chính nên nội dung giảng dạy còn mang hơi thở của các chuẩn mực quốc tế, chưa thực sự là một tài liệu dành cho môi trường kế toán tại Việt Nam.

- Bên cạnh đó, các doanh nghiệp và tập đoàn chưa có sự đầu tư đúng mức vào đội ngũ kế toán lập báo cáo hợp nhất. Qua quá trình khảo sát, hầu hết các kế toán viên đều tự mình nghiên cứu, học hỏi thông qua chuẩn mực, Thông tư hướng dẫn, tài liệu là chính; chỉ một số cán bộ chủ chốt (như kế toán trưởng, kế toán tổng hợp tại công ty mẹ) được công ty cử đi đào tạo ở các khóa học bên ngoài. Mặt khác, chưa có sự phối hợp đồng bộ giữa kế toán công ty mẹ và công ty con. Khi hợp nhất báo cáo tài chính phải thực hiện các bút toán điều chỉnh các giao dịch nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, do đó rất cần những quy định đối với kế toán công ty mẹ và công ty con về việc ghi chép vào sổ sách kế toán để thuận lợi cho việc đối chiếu và loại trừ doanh thu – giá vốn nội bộ, các khoản phải thu – phải trả nội bộ,... Tuy nhiên, hiện nay chỉ có kế toán tại công ty mẹ quan tâm đến việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, còn kế toán tại công ty con thì chưa có sự quan tâm đến việc này. Vì vậy, kế toán lập báo cáo hợp nhất

đã gặp khó khăn khi loại trừ các giao dịch nội bộ do thiếu sự phối hợp từ kế toán công ty con.

2.5. ĐÁNH GIÁ VỀ THỰC TRẠNG LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT Ở CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM:

2.5.1. Đánh giá về tình hình chung:

Bên cạnh các doanh nghiệp đang thực hiện tương đối tốt việc lập báo cáo tài chính hợp nhất thì hiện nay vẫn còn một số doanh nghiệp không tự lập báo cáo tài chính hợp nhất mà yêu cầu các kiểm toán viên đang kiểm toán lập luôn báo cáo tài chính hợp nhất nên gây ra một số điểm bất cập cho cả doanh nghiệp và người sử dụng báo cáo tài chính hợp nhất của doanh nghiệp.

Một là, báo cáo tài chính hợp nhất do kiểm toán viên thực hiện đôi khi không cung cấp đầy đủ thông tin tài chính cần thiết cho người đọc, vì việc lập báo cáo tài chính hợp nhất là sự phối hợp của cả bộ máy kế toán tại công ty mẹ và công ty con trong quá trình ghi chép sổ sách. Ví dụ, nghiệp vụ mua bán hàng hoá giữa công ty mẹ và công ty con, nếu kế toán không tách doanh thu này ra khỏi doanh thu bán ra bên ngoài thì người lập báo cáo hợp nhất không thể thực hiện việc loại trừ doanh thu nội bộ giữa công ty mẹ và công ty con.

Hai là, kiểm toán viên vừa là người lập báo cáo hợp nhất, vừa là người kiểm toán báo cáo hợp nhất thì không thể đưa ra ý kiến nhận xét báo cáo tài chính một cách khách quan và hợp lý được. Và bản thân kiểm toán viên sẽ khó phát hiện những sai sót của mình trong việc lập báo cáo tài chính hợp nhất cho doanh nghiệp.

Ba là, do kế toán doanh nghiệp không tự lập báo cáo tài chính hợp nhất nên không thể cung cấp và phân tích những thông tin về tình hình tài chính của cả tập đoàn cho nhà quản trị. Nhà quản trị sẽ gặp những hạn chế trong việc đánh giá thực lực và tiềm năng của cả tập đoàn để đưa ra những quyết định mang tính chiến lược trong hoạt động.

2.5.2. Đánh giá về phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất:

2.5.2.1. Xác định quyền kiểm soát và phân lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

Bên cạnh việc sở hữu trực tiếp công ty con, công ty mẹ còn có thể sở hữu gián tiếp qua một công ty con khác. Tuy nhiên, do các tập đoàn kinh tế Việt Nam chỉ mới được hình thành và phát triển trong những năm gần đây nên chưa có nhiều công ty mẹ đầu tư vào công ty con theo hình thức này. Mặt khác, Bộ Tài Chính cũng chỉ mới đưa ra khái niệm cơ bản về hình thức đầu tư này trong

chuẩn mực kế toán VAS 25 và Thông tư 23 nên doanh nghiệp sẽ gặp nhiều khó khăn và vướng mắc khi áp dụng trong thực tế.

Nếu công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con được tính bằng cách lấy tỷ lệ lợi ích tại công ty con đầu tư trực tiếp nhân (x) với tỷ lệ lợi ích tại công ty con đầu tư gián tiếp. Hiện nay, Bộ Tài Chính cũng chưa có hướng dẫn cụ thể, chi tiết cho trường hợp này nên gây ra lúng túng cho doanh nghiệp khi xác định tỷ lệ lợi ích.

2.5.2.2. Phương pháp lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Đối với trường hợp tách lợi ích cổ đông thiểu số, vẫn còn một vài công ty mẹ chưa tiến hành loại trừ khoản mục này ra khỏi báo cáo hợp nhất. Điều này làm cho người sử dụng báo cáo nhầm tưởng toàn bộ tài sản thuần trên báo cáo hợp nhất là sở hữu của chủ đầu tư.

Đối với trường hợp loại trừ các khoản lãi/lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ, mặc dù công ty bán thu được lợi nhuận do bán hàng hóa cho công ty khác trong cùng tập đoàn nhưng cả tập đoàn không có lợi nhuận thực sự cho đến khi công ty mua bán lại số hàng hóa trên cho khách hàng bên ngoài với mức giá cao hơn. Phần giá trị hàng hóa công ty mua chưa bán được ra bên ngoài sẽ tồn tại trong khoản mục hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán của nó. Tuy nhiên, do các tập đoàn không thực hiện bút toán điều chỉnh này nên dẫn đến việc thổi phồng lợi nhuận của cả tập đoàn. Mặt khác, trong Thông tư 23 chưa có những hướng dẫn cụ thể các trường hợp phân biệt đối với các giao dịch nội bộ khi công ty mẹ hay công ty con là bên bán. Nếu công ty con là bên bán và công ty con có thành phần cổ đông thiểu số thì khi thực hiện loại trừ lãi/lỗ chưa thực sự phát sinh phải tách phần lãi/lỗ thuộc cổ đông thiểu số.

Mặc dù một số tập đoàn có đầu tư vào các công ty liên kết, công ty liên doanh nhưng các doanh nghiệp này vẫn chưa tiến hành điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Điều này chưa phù hợp với chuẩn mực VAS 25 và Thông tư 23. Phương pháp vốn chủ sở hữu cho phép nhà đầu tư đánh giá được khả năng sinh lời và bức tranh tài chính có liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con.

Hiện nay, Bộ Tài Chính chưa có những hướng dẫn trong việc hợp nhất các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán trong Thông tư 23 nhưng các tập đoàn Việt Nam đã thực hiện việc hợp nhất này để cung cấp đến người sử dụng báo cáo hợp nhất thật đầy đủ thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Đây là một

cố gắng của các tập đoàn để cung cấp đầy đủ thông tin hơn trên các báo cáo tài chính hợp nhất cho người sử dụng.

2.5.2.3. Phương pháp lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Tập đoàn VNPT, Tổng công ty Khánh Việt và Nhà Xuất Bản Giáo Dục cũng chưa tiến hành tách khoản mục lợi ích cổ đông thiểu số trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất. Điều này ảnh hưởng đến chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của cả tập đoàn.

Theo chuẩn mực VAS 25, các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, các khoản chi phí, cổ tức phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản, như hàng tồn kho và tài sản cố định cũng được loại trừ hoàn toàn. Tuy nhiên, các doanh nghiệp được khảo sát chỉ tiến hành loại trừ phần doanh thu, giá vốn của các giao dịch nội bộ chưa bán ra bên ngoài. Việc loại trừ này không chỉ chưa phù hợp với chuẩn mực VAS 25 mà còn ảnh hưởng đến các chỉ tiêu tài chính của cả tập đoàn có liên quan đến tổng doanh thu như: tỉ suất lợi nhuận/doanh thu, hiệu suất sử dụng tổng số vốn (doanh thu thuần/tổng số vốn sử dụng bình quân),...

2.5.2.4. Phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất ở các doanh nghiệp tại Việt Nam:

Theo Thông tư 23, để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất kế toán tại công ty mẹ cộng dồn các khoản mục trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ riêng của công ty mẹ và công ty con. Tuy nhiên, những báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đó không thể hiện được luồng tiền thu vào và chi ra của cả tập đoàn. Ví dụ khi công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con thu bằng tiền mặt. Mặc dù, ở báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ thể hiện dòng tiền vào và báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty con ghi nhận dòng tiền ra. Thế nhưng xét trong toàn bộ tập đoàn thì dòng tiền không có dịch chuyển cho đến khi các hàng hóa đó được bán ra ngoài và thu được tiền (dòng tiền đi vào).

Mặt khác, bảng cân đối kế toán hợp nhất và báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất đều phải được điều chỉnh bởi các bút toán loại trừ nên sẽ ảnh hưởng đến các dòng tiền trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Từ những khảo sát thực tế về tình hình lập báo cáo tài chính hợp nhất ở các doanh nghiệp mà chúng tôi đã trình bày ở trên cho thấy các yếu tố tác động ảnh hưởng tới kết quả đạt được và những tồn tại hiện hữu khi các doanh nghiệp thực hiện báo cáo tài chính hợp nhất. Để có thể đưa ra các giải pháp chúng tôi có những đánh giá như sau:

- Về đối tượng phải lập báo cáo tài chính hợp nhất là những tổng công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ – công ty con và các tập đoàn kinh tế tại Việt Nam.

- Tình hình chung về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất tại các doanh nghiệp Việt Nam: Bên cạnh những doanh nghiệp đã bắt đầu tiến hành lập báo cáo tài chính hợp nhất thì vẫn còn tồn tại một số doanh nghiệp chưa tự lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Trình tự lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam: Hiện nay, để lập báo cáo tài chính hợp nhất các tập đoàn tiến hành cộng trực tiếp các khoản mục tương đương của bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất và báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Sau đó, kế toán tiến hành điều chỉnh các khoản mục có liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con, giao dịch nội bộ,...

- Thuận lợi khi lập báo cáo hợp nhất: Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực kế toán VAS 25 và Thông tư 23 hướng dẫn việc lập “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”. Đồng thời, các lớp tập huấn về phương pháp lập báo cáo hợp nhất đã thu hút người làm công tác kế toán tham gia đông đảo. Bằng khả năng tìm tòi nghiên cứu kết hợp với sự hỗ trợ của các khóa huấn luyện trên, đội ngũ kế toán đã tích lũy được một số kiến thức về việc lập báo cáo tài chính.

- Khó khăn khi lập báo cáo hợp nhất: Thông tư hướng dẫn và các khóa đào tạo về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất chưa nêu ra được một quy trình tổng quát để kế toán có thể tự lập báo cáo tài chính hợp nhất cho đơn vị mình. Mặt khác, do thiếu sự phối hợp đồng bộ trong đội ngũ kế toán của công ty mẹ và công ty con nên không cung cấp đầy đủ thông tin cho người lập báo cáo hợp nhất.

Xuất phát từ những nghiên cứu này, chúng tôi xin đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất ở chương 3.

CHƯƠNG 3

KIẾN NGHỊ CÁC GIẢI PHÁP ĐỂ HOÀN THIỆN PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT CHO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

3.1. CĂN CỨ ĐỂ ĐƯA RA CÁC GIẢI PHÁP:

Sau khi tìm hiểu về thực trạng lập báo cáo hợp nhất hiện nay và biết được những thuận lợi cũng như khó khăn của người làm công tác kế toán, người viết mong muốn đưa ra một số kiến nghị để hoàn thiện phương pháp lập báo cáo hợp nhất cho các tập đoàn tại Việt Nam. Việc này được thực hiện trên cơ sở phối hợp các chuẩn mực và Thông tư mà Bộ Tài Chính đã ban hành với thực tế của các doanh nghiệp. Mặt khác, quy trình lập báo cáo hợp nhất cũng phù hợp với chuẩn mực quốc tế vì đối tượng sử dụng báo cáo hợp nhất của các tập đoàn không chỉ là những nhà đầu tư trong nước mà chúng ta còn cần hướng đến các nhà đầu tư nước ngoài.

Bên cạnh đó, để nâng cao chất lượng báo cáo hợp nhất hơn nữa thì cần có sự phối hợp của nhiều bên như Nhà nước, Hội kế toán Việt Nam, doanh nghiệp và bản thân người làm công tác kế toán.

3.2. KIẾN NGHỊ CÁC GIẢI PHÁP:

3.2.1. Giải pháp về phía Nhà nước và Hội kế toán Việt Nam:

Bộ Tài Chính cần điều chỉnh Thông tư hướng dẫn lập báo cáo tài chính hợp nhất cho phù hợp với điều kiện tại Việt Nam, bổ sung tài liệu hướng dẫn hạch toán cho các mô hình công ty mẹ – công ty con phức tạp như công ty mẹ giữ cổ phiếu của công ty con, công ty con lại nắm giữ cổ phiếu của một công ty con khác. Như vậy, báo cáo hợp nhất được chấp nhận lập theo một trong hai hay cả hai hình thức sau:

- Hợp nhất các tài khoản của những đơn vị nhỏ, sau đó đến những đơn vị có quy mô lớn dần lên, cho đến đơn vị lớn nhất.
- Hợp nhất tất cả các báo cáo của công ty cùng một lúc.

Hội Kế toán Việt Nam và các trung tâm đào tạo cần điều chỉnh tài liệu của các khóa huấn luyện sao cho gần gũi với thực tế tại Việt Nam, để các kế toán viên sau khi tham dự những khóa học này có thể áp dụng vào việc lập báo cáo hợp nhất tại đơn vị của mình.

Hiện nay, theo luật pháp Việt Nam vấn đề đầu tư vòng tròn trong mô hình công ty mẹ – công ty con không bị cấm thực hiện. Theo hình thức này, công ty con sẽ nắm giữ cổ phần trong công ty mẹ. Điều này dễ gây nhầm lẫn trong quá trình phân tích, đánh giá thông tin của các cổ đông. Do vậy, Nhà nước nên có quy định cấm công ty con không được đầu tư vào công ty mẹ. Còn nếu chấp nhận thì cũng cần có văn bản hướng dẫn cụ thể đối với trường hợp đầu tư vòng tròn, tránh những ảnh hưởng không tốt đến thông tin tài chính của cả tập đoàn.

3.2.2. Giải pháp về phía các doanh nghiệp:

Các doanh nghiệp cần nâng cao trình độ đội ngũ kế toán để nâng cao chất lượng báo cáo tài chính hợp nhất bằng cách huấn luyện, đào tạo kế toán về các nghiệp vụ liên quan đến giao dịch nội bộ trong một tập đoàn. Đồng thời, kế toán trưởng cần đưa ra những quy định về việc hạch toán cho công ty mẹ và công ty con đối với các nghiệp vụ liên quan giữa các đơn vị nội bộ. Điều này giúp kế toán có đầy đủ thông tin để thực hiện loại trừ giao dịch nội bộ khi lập báo cáo hợp nhất.

Bên cạnh đó, doanh nghiệp cần thuê các kiểm toán viên đầy đủ kinh nghiệm và kiến thức tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất đã được lập để đảm bảo chất lượng thông tin trên báo cáo tài chính cho đối tượng sử dụng như: ngân hàng, các tổ chức tài chính, các nhà đầu tư,...

3.2.3. Giải pháp cụ thể về phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất:

3.2.3.1. Giải pháp về xác định quyền kiểm soát gián tiếp và phân lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

Khi nền kinh tế phát triển, công ty mẹ không chỉ nắm quyền kiểm soát công ty con bằng con đường trực tiếp mà còn có thể thông qua các công ty con khác (quyền kiểm soát gián tiếp). Có nhiều mô hình công ty mẹ nắm giữ quyền kiểm soát gián tiếp và xác định lợi ích của công ty mẹ trong công ty con.

Công ty mẹ có thể nắm quyền kiểm soát trên 50% công ty con theo hai cách:

- Công ty mẹ nắm quyền kiểm soát trực tiếp công ty con (trực tiếp sở hữu vốn của công ty con).

- Thông qua công ty con để nắm quyền kiểm soát công ty con khác (gián tiếp sở hữu vốn của công ty con). Tỷ lệ quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ là tỷ lệ quyền kiểm soát trực tiếp của công ty con đối với công ty con khác.

Công ty mẹ có thể nắm quyền kiểm soát công ty con trên 50% nhưng tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ lại ít hơn 50%. Ngược lại, một công ty có tỷ lệ lợi ích nhiều hơn 50% trong một công ty khác nhưng có quyền kiểm soát ít hơn 50% thì không hình thành quan hệ công ty mẹ – công ty con.

Sau đây chúng tôi sẽ trình bày một số mô hình cơ bản của công ty mẹ đầu tư gián tiếp vào công ty con thông qua công ty con khác.

- Mô hình 1:



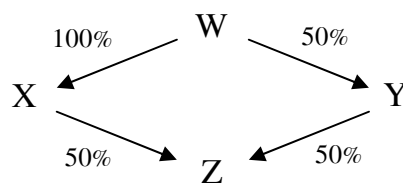
+ Ở đây C_1 là công ty con của mẹ và C_2 là công ty con của C_1 nên C_2 là công ty con của mẹ. mẹ nắm giữ 51% quyền kiểm soát gián tiếp trong C_2 (tương ứng quyền kiểm soát trực tiếp của C_1 trong C_2).

+ Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ trong công ty C_2 được xác định như sau:

$$51\% \times 51\% = 26,01\%$$

Tức là nếu công ty C_2 chia 100 đồng cổ tức cho các cổ đông thì công ty C_1 được nhận 51 đồng, công ty mẹ được nhận 26,01 đồng trong 51 đồng công ty C_2 đã được nhận.

- Mô hình 2:



+ Theo sơ đồ thì công ty W sở hữu 100% vốn chủ sở hữu của X và 50% vốn chủ sở hữu của Y. Công ty W không nắm giữ quyền kiểm soát đặc biệt công ty Y. Công ty X và Y, mỗi công ty chiếm 50% vốn chủ sở hữu của Z.

+ Như vậy, X là công ty con của W nhưng Y không là công ty con của W. Do đó, quyền kiểm soát gián tiếp của công ty W đối với Z là 50% (tương ứng với quyền kiểm soát trực tiếp của X đối với Z).

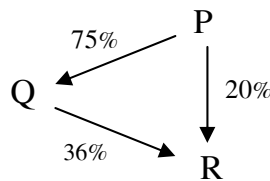
+ Tỷ lệ lợi ích của công ty W trong công ty Z là 75%, được xác định thông qua:

$$X: 100\% \times 50\% = 50\%$$

$$Y: 50\% \times 50\% = 25\%$$

Tức là mặc dù công ty W nhận được 75% lợi ích từ công ty Z nhưng W không phải là công ty mẹ của Z.

- Mô hình 3:



+ Vì Q là công ty con của P nên P có quyền kiểm soát gián tiếp công ty R thông qua Q là 36%. Bên cạnh đó, P cũng có quyền kiểm soát trực tiếp vào R là 20%. Như vậy, P nắm giữ 56% (36% + 20%) quyền kiểm soát công ty R, nghĩa là P là công ty mẹ của R.

+ P có tỷ lệ lợi ích trực tiếp từ R là 20% và tỷ lệ lợi ích gián tiếp thông qua Q là 27%(75% x 36%) nên tổng tỷ lệ lợi ích của P trong R là:

$$20\% + 27\% = 47\%$$

3.2.3.2. Giải pháp để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất:

3.2.3.2.1. Đối với việc xác định lợi ích cổ đông thiểu số:

Theo chuẩn mực kế toán VAS 25, lợi ích cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu và phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh. Tuy nhiên, trong Thông tư 23 chưa hướng dẫn rõ ràng về việc tính lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu và sau ngày hợp nhất kinh doanh. Để tách lợi ích cổ đông thiểu số khi lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, kế toán phải thực hiện bút toán:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty con”

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Giảm KM “Vốn đầu tư chủ sở hữu”

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5 công ty mẹ đã trả 2.200 triệu để sở hữu 55% công ty con khi tài sản thuần của công ty con là 4.000 triệu, gồm vốn góp của chủ đầu

tư là 3.000 triệu và lợi nhuận chưa phân phối là 1.000 triệu. Xác định lợi ích cổ đông thiểu số và lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A. Tài Sản	15,000	8,250		21,050
1. Tài sản ngắn hạn	7,300	4,250		11,550
2. Tài sản dài hạn	7,700	4,000		9,500
-TSCĐ hữu hình	5,500	4,000		9,500
-Đầu tư vào công ty Con	2,200		(2,200) [1]	0
B. Nguồn vốn	15,000	8,250		21,050
1. Nợ phải trả	2,000	2,750		4,750
2. Vốn chủ sở hữu	13,000	5,500		13,825
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	8,000	3,000	(1,650) [1] (1,350) [2]	8,000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	5,000	2,500	(550) [1] (450) [2] (675) [3]	5,825
3. Lợi ích cổ đông thiểu số			1,800 [2] 675 [3]	2,475

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con

[2] Tách lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất :

$$\begin{aligned} \text{Vốn đầu tư của CSH} &= \text{Số dư vốn đầu tư của CSH tại ngày HNKD} \times \text{Tỷ lệ lợi ích CĐTS} \\ &= 3.000 \times 45\% = 1.350 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{LN sau thuế chưa phân phối} &= \text{Số dư LN sau thuế chưa phân phối tại ngày HNKD} \times \text{Tỷ lệ lợi ích CĐTS} \\ &= 1.000 \times 45\% = 450 \end{aligned}$$

[3] Tách lợi ích cổ đông thiểu số trong sự biến động của vốn chủ sở hữu:

$$\begin{aligned} \text{Vốn đầu tư của CSH} &= \text{Biến động của vốn đầu tư của CSH} \times \text{Tỷ lệ lợi ích CĐTS} \\ &= (3.000 - 3.000) \times 45\% = 0 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{LN sau thuế chưa} &= \text{Biến động LN sau thuế} \times \text{Tỷ lệ lợi ích} \\ \text{phân phối} & \text{ chưa phân phối} \quad \text{CĐTS} \\ &= (2.500 - 1.000) \times 45\% = 675 \end{aligned}$$

Mặt khác, Thông tư 23 cũng chưa đề cập đến việc xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con khi xuất hiện cổ đông thiểu số nắm giữ cổ phiếu ưu đãi. Hiện nay, xu hướng cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước diễn ra mạnh mẽ, bên cạnh đó thì việc thành lập các công ty cổ phần ngày càng nhiều vì đây là loại hình doanh nghiệp được xem là tiến bộ nhất, có nhiều ưu thế trong việc huy động vốn và thay đổi vốn. Công ty cổ phần có thể phát hành hai loại cổ phiếu: cổ phiếu phổ thông và cổ phiếu ưu đãi. Cổ phiếu ưu đãi bao gồm cổ phiếu ưu đãi biểu quyết, cổ phiếu ưu đãi cổ tức, cổ phiếu ưu đãi hoàn lại và các loại cổ phiếu ưu đãi khác do điều lệ công ty quy định. Như vậy, khi cổ đông nắm giữ cổ phiếu ưu đãi mà không có quyền biểu quyết (như cổ phiếu ưu đãi cổ tức) thì dù cổ đông có nắm giữ trên 50% cổ phiếu ưu đãi vẫn không nắm giữ quyền kiểm soát công ty.

Ví dụ: công ty A nắm giữ tỷ lệ cổ phiếu của công ty B như sau:

Loại cổ phiếu	Công ty A	Các đơn vị khác	Tổng
Cổ phiếu ưu đãi cổ tức	25%	75%	100%
Cổ phiếu phổ thông	60%	40%	100%

Như vậy, công ty A nắm giữ 60% quyền kiểm soát của công ty B nên công ty A là công ty mẹ của công ty B (mặc dù công ty A chỉ nắm giữ 25% cổ phiếu ưu đãi cổ tức). Còn các đơn vị khác trở thành cổ đông thiểu số vì chỉ nắm giữ 40% cổ phiếu phổ thông và 75% cổ phiếu ưu đãi cổ tức.

3.2.3.2.2. Đối với việc loại trừ các khoản phải thu, phải trả nội bộ:

3.2.3.2.2.1. Các khoản phải thu, phải trả do mua bán hàng hóa nội bộ:

Để loại trừ các khoản phải thu – phải trả nội bộ kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Phải thu công ty con”

Giảm KM “Phải trả công ty mẹ”

Giảm KM “Phải thu công ty mẹ”

Giảm KM “Phải trả công ty con”

Tuy nhiên, khi tiến hành điều chỉnh các khoản phải thu – phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, kế toán có thể gặp trường hợp khoản phải thu của công ty mẹ không bằng khoản phải trả của công ty con và ngược lại.

Ví dụ: Khoản phải thu nội bộ của công ty mẹ (do bán hàng cho công ty con) là 18 triệu đồng. Nhưng khoản phải trả của công ty con (do mua hàng của công ty mẹ) là 16 triệu đồng. Như vậy, xuất hiện một khoản chênh lệch giữa khoản phải thu – phải trả nội bộ là 2 triệu đồng. Chênh lệch này là do vào ngày 30/12/20x5, phát sinh nghiệp vụ mua bán hàng hóa giữa công ty mẹ và công ty con. Công ty mẹ đã xuất hóa đơn bán hàng, đồng thời ghi nhận giá vốn hàng bán và doanh thu:

Nợ TK “Phải thu công ty con”: 18 triệu đồng

Có TK “Doanh thu bán hàng”: 18 triệu đồng

Công ty con chỉ mới nhập kho hàng hóa mua từ công ty mẹ có trị giá 16 triệu đồng. Còn số hàng hóa trị giá 2 triệu đồng thì vẫn chưa nhận được nên kế toán chỉ hạch toán:

Nợ TK “Hàng hóa”: 16 triệu đồng

Có TK “Phải trả công ty mẹ”: 16 triệu đồng

Vì vậy, trước khi lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, kế toán công ty mẹ cần phải điều chỉnh bảng cân đối kế toán của đơn vị mua hàng (theo ví dụ trên là công ty con) đã phản ánh đầy đủ khoản mục “Hàng đang đi đường” chưa. Công ty con cần bổ sung bút toán trên bảng cân đối kế toán riêng:

Nợ TK “Hàng đang đi đường”: 2 triệu đồng

Có TK “Phải trả công ty mẹ”: 2 triệu đồng

Sau đó, kế toán mới thực hiện bút toán điều chỉnh khoản phải thu – phải trả nội bộ giữa công ty mẹ và công ty con để lập báo cáo hợp nhất:

Giảm KM “Phải thu công ty con”: 18 triệu đồng

Giảm KM “Phải trả công ty mẹ”: 18 triệu đồng

3.2.3.2.2.2. Cổ tức phải trả:

Hiện nay, trong Thông tư 23 chưa hướng dẫn việc loại trừ phần cổ tức công ty con phải trả cho công ty mẹ. Đây là một nghiệp vụ chính trong phân phối lợi nhuận sau thuế cho các cổ đông hoặc đơn vị góp vốn.

Giả sử công ty mẹ sở hữu 75% vốn của công ty con ngay từ khi công ty con mới thành lập. Ngày 30/06/20x5, công ty con đã tạm chia 100 triệu đồng cổ tức

bằng tiền mặt cho các cổ đông. Ngày 31/12/20x5 đại hội đồng cổ đông quyết định mức cổ tức chia bổ sung cho cổ đông trong năm 20x5 là 200 triệu đồng. Như vậy:

(Đơn vị tính: triệu đồng)

Ngày	Cổ tức chia cho			Ghi chú
	Công ty mẹ	Cổ đông thiểu số	Cộng	
30/06/20x5	75	25	100	Đã trả bằng tiền mặt
31/12/20x5	150	50	200	Khoản cổ tức phải trả
Tổng	225	75	300	

Vào ngày 31/12/20x5, công ty con hạch toán:

Nợ TK “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”: 200

Có TK “Cổ tức phải trả”: 200

Và công ty mẹ hạch toán bút toán sau:

Nợ TK “Cổ tức phải thu”: 150

Có TK “Doanh thu tài chính”: 150

Vì vậy, trước khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải đảm bảo công ty mẹ đã phản ánh khoản “cổ tức phải thu” tương ứng với khoản “cổ tức phải trả” của công ty con theo tỷ lệ lợi ích trên Bảng cân đối kế toán. Nếu công ty con có phản ánh khoản “cổ tức phải trả” nhưng công ty mẹ không có hạch toán khoản “cổ tức phải thu” tương ứng thì phải tiến hành bổ sung bút toán trên. Sau đó, kế toán mới tiến hành điều chỉnh các khoản phải thu – phải trả giữa công ty mẹ và con để lập báo cáo tài chính hợp nhất:

+ Nếu công ty mẹ sở hữu 100% vốn của công ty con thì kế toán sẽ loại trừ hoàn toàn khoản cổ tức phải trả của công ty con tương ứng với khoản cổ tức phải thu của công ty mẹ.

+ Nếu có xuất hiện cổ đông thiểu số thì kế toán chỉ loại trừ phần cổ tức phải trả cho công ty mẹ, còn phần cổ tức phải trả cho cổ đông thiểu số thì xuất hiện trên bảng cân đối kế toán hợp nhất như là khoản phải trả ngắn hạn.

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Phải thu cổ tức của công ty con”

Giảm KM “Cổ tức phải trả công ty mẹ”

Ví dụ: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho ví dụ trên.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A. Tài Sản	3,700	3,400		5,450
1. Tài sản ngắn hạn	850	900		1,600
- Tiền mặt	700	900		1,600
- Phải thu cổ tức công ty con	150		(150) [4]	0
2. Tài sản dài hạn	2,850	2,500		3,850
- TSCĐ hữu hình	1,350	2,500		3,850
- Đầu tư vào công ty Con	1,500		(1,500) [1]	0
B. Nguồn vốn	3,700	3,400		5,450
1. Nợ phải trả	400	400		650
- Cổ tức phải trả		200	(150) [4]	50
- Phải trả người bán	400	200		600
2. Vốn chủ sở hữu	3,300	3,000		4,050
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	1,000	2,000	(1,500) [1] (500) [2]	1,000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	2,300	1,000	(250) [3]	3,050
3. Lợi ích cổ đông thiểu số			500 [2] 250 [3]	750

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con.

[2] Tách lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu:

$$2.000 \times 25\% = 500 \text{ (trong nguồn vốn kinh doanh)}$$

[3] Tách lợi ích cổ đông thiểu số sau ngày hợp nhất kinh doanh:

$$1.000 \times 25\% = 250 \text{ (trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối)}$$

[4] Loại bỏ khoản phải thu, phải trả cổ tức nội bộ.

3.2.3.2.2.3. Khoản công ty con vay của công ty mẹ:

Trong quá trình hoạt động, công ty con có thể vay vốn từ công ty mẹ hoặc ngược lại. Khi đó, công ty con sẽ hạch toán như các khoản vay từ các nguồn khác:

Nợ TK “Tiền mặt” hoặc “Tiền gửi ngân hàng”

Có TK “Vay ngắn hạn” hoặc “Vay dài hạn”

Công ty mẹ sẽ hạch toán khoản cho vay này như một khoản đầu tư tài chính ngắn hạn hoặc dài hạn:

Nợ TK “Đầu tư tài chính ngắn hạn” hoặc “Đầu tư tài chính dài hạn”

Có TK “Tiền mặt” hoặc “Tiền gửi ngân hàng”

Vì vậy, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải tiến hành điều chỉnh giảm các khoản vay và cho vay này giữa công ty mẹ và công ty con theo bút toán sau:

Giảm KM “Đầu tư ngắn hạn”

Giảm KM “Đầu tư dài hạn khác”

Giảm KM “Vay và nợ ngắn hạn”

Giảm KM “Vay và nợ dài hạn”

Ví dụ: công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 05/07/20x5, công ty mẹ cho công ty con vay 2.000 triệu đồng bằng tiền mặt trong 03 năm. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (ngày 31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	33,200	19,600		42,800
1.Tài sản ngắn hạn	11,200	9,600		20,800
- Tiền mặt	5,400	6,600		12,000
- Phải thu khách hàng	5,800	3,000		8,800
2.Tài sản dài hạn	22,000	10,000		22,000
- Tài sản cố định hữu hình	12,000	10,000		22,000
- Đầu tư vào công ty con	8,000		(8,000) [1]	0
- Đầu tư dài hạn khác (cho công ty con vay)	2,000		(2,000) [2]	0
B.NGUỒN VỐN	33,200	19,600		42,800
1.Nợ Phải Trả	13,700	8,800		20,500
- Phải trả người bán	4,700	1,600		6,300
- Vay ngắn hạn	9,000	5,200		14,200
- Vay dài hạn (công ty mẹ)		2,000	(2,000) [2]	0
2.Vốn chủ sở hữu	19,500	10,800		22,300
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	10,000	8,000	(8,000) [1]	10,000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	9,500	2,800		12,300

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con.

[2] Điều chỉnh khoản vay và cho vay nội bộ.

3.2.3.2.3. Đối với việc điều chỉnh phần lãi/lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ:

- Khi lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, kế toán công ty mẹ phải loại trừ hoàn toàn lãi/lỗ chưa thực hiện từ các giao dịch giữa các đơn vị nội bộ, trừ khi các khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Bởi vì các khoản lãi/ lỗ phát sinh từ các giao dịch nội bộ chỉ trở thành lãi/lỗ thực hiện khi hàng hóa đã bán ra bên ngoài. Bên cạnh đó, cần phân biệt giữa giao dịch công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con và công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ. Đối với giao dịch công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ (có tỉ lệ sở hữu vốn trong công ty con ít hơn 100%) thì cần phải loại trừ lợi ích cổ đông thiểu số trong phần lãi/lỗ của giao dịch. Để thực hiện tốt các bút toán điều chỉnh này thì phải có sự phối hợp, đối chiếu giữa kế toán công ty mẹ và công ty con. Vì kế toán lập báo cáo hợp nhất không thể nào

xác định được giá trị lãi/lỗ chưa phát sinh cần phải điều chỉnh nếu không căn cứ vào các ghi chép của kế toán công ty con.

3.2.3.2.3.1. Trường hợp bán hàng hóa:

3.2.3.2.3.1.1. Công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm/Tăng KM “Hàng tồn kho”

Giảm/Tăng KM”LN sau thuế chưa phân phối” (Lãi/Lỗ)

Ví dụ: Công ty mẹ góp 75% vốn vào công ty con ngay từ khi công ty con mới thành lập. Ngày 12/02/20x5, công ty mẹ bán cho công ty con một lô hàng trị giá 20 triệu đồng, giá vốn 16 triệu đồng. Đến ngày 31/12/20x5, công ty con đã bán ra bên ngoài 75% trị giá lô hàng đã mua với giá vốn là 15 triệu đồng. Lập bảng cân đối kế toán vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	270	184		378
1.Tài sản ngắn hạn	70	64		133
- Tiền mặt	20	16		36
- Hàng tồn kho	50	48	(1) [3]	97
2.Tài sản dài hạn	200	120		245
- Tài sản cố định hữu hình	125	120		245
- Đầu tư vào công ty con	75		(75) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	270	184		378
1.Nợ Phải Trả	40	24		64
2. Vốn chủ sở hữu	230	160		274
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	80	100	(100) [1]	80
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	150	60	(15) [2] (1) [3]	194
3.Lợi ích cổ đông thiểu số			25 [1] 15 [2]	40

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con và tách phần lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất. Phần lợi ích cổ đông thiểu số được xác định như sau:

$$100 \times 25\% = 25$$

[2] Loại trừ phần lợi ích cổ đông thiểu số trong sự biến động của vốn chủ sở hữu:

$$60 \times 25\% = 15$$

[3] Xác định và loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện:

- Doanh thu chưa thực hiện của hàng tồn kho: $20 - 15 = 5$

- Giá vốn chưa thực hiện của hàng tồn kho: $16 \times (5/20) = 4$

- Lợi nhuận chưa thực hiện của công ty mẹ: $5 - 4 = 1$

3.2.3.2.3.1.2. Công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ:

- Khi không có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm/Tăng KM “Hàng tồn kho”

Giảm/Tăng KM”LN sau thuế chưa phân phối” (Lãi/Lỗ)

Ví dụ: công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 26/07/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ 50 tỉ đồng hàng hóa. Tỷ lệ lợi nhuận của công ty con khi bán lô hàng cho công ty mẹ bằng 20% giá bán. Ngày 31/12/20x5, trên bảng cân đối kế toán của công ty mẹ vẫn còn tồn 15 tỉ đồng hàng hóa chưa bán được ra bên ngoài. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (ngày 31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	156	70		193
1.Tài sản ngắn hạn	46	30		73
- Tiền mặt	30	20		50
- Hàng tồn kho	16	10	(3) [2]	23
2.Tài sản dài hạn	110	40		120
- Tài sản cố định hữu hình	80	40		120
- Đầu tư vào công ty Con	30		(30) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	156	70		193
1.Nợ Phải Trả	11	18		29
2. Vốn chủ sở hữu	145	52		164
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	100	30	(30) [1]	100
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	45	22	(3) [2]	64

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con.

[2] Xác định và loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện. Lợi nhuận chưa thực hiện được tính theo công thức sau:

$$\frac{\text{Tỷ lệ lợi nhuận nội bộ}}{\text{doanh thu nội bộ}} \times \text{Trị giá hàng tồn kho chưa bán ra bên ngoài} \\ = 20\% \times 15 = 3$$

Hoặc: $\text{DT nội bộ của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài} - \text{GV nội bộ của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài}$

Như vậy: Tỷ lệ hàng hóa chưa bán ra bên ngoài: $15/50 = 30\%$

Doanh thu nội bộ của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài: $50 \times 30\% = 15$

Giá vốn nội bộ: $50 \times 80\% = 40$

Giá vốn nội bộ của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài: $40 \times 30\% = 12$

Lợi nhuận chưa thực hiện: $15 - 12 = 3$

- Khi có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm/Tăng KM “Hàng tồn kho”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa phân phối” (Lãi/Lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Công ty mẹ góp 75% vốn vào công ty con ngay từ khi công ty con mới thành lập. Ngày 25/05/20x5, công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ với giá bán là 20 tỉ đồng, giá vốn là 16 tỉ đồng. Và công ty mẹ chưa bán tất cả số lượng hàng hóa này ra bên ngoài. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	270	184		375
1.Tài sản ngắn hạn	70	64		130
- Nợ phải thu	20	16		36
- Hàng tồn kho	50	48	(4) [3]	94
2.Tài sản dài hạn	200	120		245
- Tài sản cố định hữu hình	125	120		245
- Đầu tư vào công ty Con	75		(75) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	270	184		375
1.Nợ Phải Trả	40	24		64
2. Vốn chủ sở hữu	230	160		272
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	80	100	(100) [1]	80
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	150	60	(15) [2] (3) [3]	192
3.Lợi ích cổ đông thiểu số			25 [1] 15 [2] (1) [3]	39

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con và tách phần lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất. Phần lợi ích cổ đông thiểu số được xác định như sau:

$$100 \times 25\% = 25$$

[2] Tách phần lợi ích cổ đông thiểu số trong sự biến động của vốn chủ sở hữu:

$$60 \times 25\% = 15$$

[3] Loại trừ và xác định lợi nhuận chưa thực hiện thuộc sở hữu của:

$$\text{Công ty mẹ: } (20 - 16) \times 75\% = 3$$

$$\text{Cổ đông thiểu số: } (20 - 16) \times 25\% = 1$$

3.2.3.2.3.2. Trường hợp bán TSCĐ:

3.2.3.2.3.2.1. Công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con:

Bút toán điều chỉnh:

- Khôi phục lại giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Tăng KM “Nguyên giá TSCĐ” (giá bán < nguyên giá)

Tăng KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

Hoặc: Giảm KM “Nguyên giá TSCĐ” (giá bán > nguyên giá)

Tăng KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

- Điều chỉnh lại chi phí khấu hao:

Tăng/Giảm KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con với giá bán là 150 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 200 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 100 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty con mua TSCĐ của công ty mẹ, công ty con khấu hao tài sản này cũng theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Vào ngày 31/12/20x5, kế toán lập bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	1,150	620		1,280
<i>1.Tài sản ngắn hạn</i>	<i>700</i>	<i>500</i>		<i>1,200</i>
<i>2.Tài sản dài hạn</i>	<i>450</i>	<i>120</i>		<i>80</i>
- Tài sản cố định hữu hình		120		80
+ Nguyên giá		150	50 [2]	200
+ Hao mòn lũy kế		(30)	(100) [2] 10 [3]	(120)
- Đầu tư vào công ty Con	450		(450) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	1,150	620		1,280
<i>1.Nợ Phải Trả</i>	<i>10</i>	<i>20</i>		<i>30</i>
<i>2. Vốn chủ sở hữu</i>	<i>1,140</i>	<i>600</i>		<i>1,250</i>
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	950	450	(450) [1]	950
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	190	150	(50) [2] 10 [3]	300

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con

[2] Khôi phục giá trị ghi sổ của TSCĐ và điều chỉnh lãi chưa thực hiện. Lãi/lỗ chưa thực hiện được tính như sau:

$$\begin{aligned} & \text{Giá bán TSCĐ} - \text{giá trị còn lại của TSCĐ} \\ &= \text{Giá bán TSCĐ} - (\text{Nguyên giá} - \text{Hao mòn lũy kế}) \\ &= 150 - (200 - 100) = 50 \end{aligned}$$

[3] Điều chỉnh chênh lệch khấu hao:

- Mức khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty mẹ:

$$200/10 = 20$$

- Mức khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty con:

$$150/5 = 30$$

- Chênh lệch chi phí khấu hao cần điều chỉnh:

$$20 - 30 = -10$$

3.2.3.2.3.2.2. Công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ:

- Khi không có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh: áp dụng tương tự như đối với trường hợp công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con.

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 150 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 200 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 100 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty mẹ khấu hao tài sản này cũng theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Vào ngày 31/12/20x5, kế toán lập bảng cân đối kế toán hợp nhất như sau:

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	1,270	550		1,280
1.Tài sản ngắn hạn	650	550		1,200
2.Tài sản dài hạn	620	0		80
- Tài sản cố định hữu hình	120	0		80
+ Nguyên giá	150		50 [2]	200
+ Hao mòn lũy kế	(30)		(100) [2] 10 [3]	(120)
- Đầu tư vào công ty Con	500		(500) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	1,270	550		1,280
1.Nợ Phải Trả	130	10		140
2. Vốn chủ sở hữu	1,140	540		1,140
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	950	500	(500) [1]	950
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	190	40	(50) [2] 10 [3]	190

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con

[2] Khôi phục giá trị ghi sổ của TSCĐ và điều chỉnh lãi chưa thực hiện. Lãi chưa thực hiện được tính như sau:

$$\begin{aligned} & \text{Giá bán TSCĐ} - \text{giá trị còn lại của TSCĐ} \\ &= \text{Giá bán TSCĐ} - (\text{Nguyên giá} - \text{Hao mòn lũy kế}) \\ &= 150 - (200 - 100) = 50 \end{aligned}$$

[3] Điều chỉnh chênh lệch khấu hao:

+ Mức khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty con:

$$200/10 = 20$$

+ Mức khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty mẹ:

$$150/5 = 30$$

+ Chênh lệch chi phí khấu hao cần điều chỉnh:

$$20 - 30 = -10$$

- Khi có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

+ Khôi phục lại giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Tăng KM “Nguyên giá TSCĐ” (giá bán < nguyên giá)

Tăng KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Hoặc: Giảm KM “Nguyên giá TSCĐ” (giá bán > nguyên giá)

Tăng KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

+ Điều chỉnh lại chi phí khấu hao:

Tăng/Giảm KM “Hao mòn lũy kế TSCĐ”

Giảm/Tăng KM “LN sau thuế chưa PP” (Lãi/Lỗ)

Giảm/Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 80% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Tại thời điểm công ty mẹ sở hữu công ty con, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối bằng 0. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 150 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 200 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 100 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty mẹ khấu hao tài sản này cũng theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Vào ngày 31/12/20x5, kế toán lập báo cáo hợp nhất như sau:

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (ngày 31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	1,270	570		1,400
1.Tài sản ngắn hạn	750	570		1,320
2.Tài sản dài hạn	520	0		80
- Tài sản cố định hữu hình	120	0		80
+ Nguyên giá	150		50 [2]	200
+ Hao mòn lũy kế	(30)		(100) [2] 10 [3]	(120)
- Đầu tư vào công ty Con	400		(400) [1]	0
B.NGUỒN VỐN	1,270	570		1,400
1.Nợ Phải Trả	130	10		140
2. Vốn chủ sở hữu	1,140	560		1,168
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	950	500	(500) [1]	950
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	190	60	(40) [2] 8 [3]	218
3.Lợi ích cổ đông thiểu số			100 [1] (10) [2] 2 [3]	92

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con và tách lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất. Phần lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất được xác định như sau:

$$500 \times 20\% = 100$$

[2] Khôi phục giá trị ghi sổ của TSCĐ và điều chỉnh lợi nhuận chưa thực hiện. Lợi nhuận chưa thực hiện bao gồm sở hữu của:

$$+ \text{ Công ty mẹ: } [150 - (200 - 100)] \times 80\% = 40$$

$$+ \text{ Cổ đông thiểu số: } [150 - (200 - 100)] \times 20\% = 10$$

[3] Điều chỉnh chênh lệch khấu hao:

+ Mức khấu hao khi tài sản thuộc sở hữu của công ty con:

$$200 / 10 = 20$$

+ Mức khấu hao khi tài sản thuộc sở hữu của công ty mẹ:

$$150 / 5 = 30$$

+ Chênh lệch khấu hao: $20 - 30 = -10$, phân bổ:

- Công ty mẹ: $-10 \times 80\% = -8$ (tức là lợi nhuận thuộc sở hữu công ty mẹ tăng 8 triệu đồng)
- Cổ đông thiểu số: $-10 \times 20\% = -2$ (tức là lợi nhuận thuộc sở hữu cổ đông thiểu số tăng 2 triệu đồng)

3.2.3.2.4. Đối với việc điều chỉnh và phân bổ lợi thế thương mại (Goodwill):

Lợi thế thương mại là phần chênh lệch giữa giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng. Lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế ước tính thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt^[1]. Thế nhưng trong Thông tư 23 không có những hướng dẫn cho việc điều chỉnh lợi thế thương mại khi hợp nhất bằng cân đối kế toán. Trong thực tế các doanh nghiệp lập báo cáo hợp nhất đã được khảo sát cũng không tiến hành điều chỉnh lợi thế thương mại do công ty mẹ là đơn vị bỏ vốn thành lập các công ty con ngay từ ban đầu, vì vậy không phát sinh lợi thế thương mại.

Tuy nhiên, hiện nay việc mua doanh nghiệp để nắm quyền kiểm soát đã bắt đầu phổ biến. Do đó, trào lưu hợp nhất giữa các doanh nghiệp cùng ngành, thậm chí là các doanh nghiệp khác ngành sẽ diễn ra mạnh mẽ. Khi đó, tất yếu sẽ phát sinh lợi thế thương mại trong việc hợp nhất doanh nghiệp. Vì vậy, Bộ Tài Chính cần bổ sung việc hướng dẫn cho việc điều chỉnh lợi thế thương mại khi hợp nhất Bảng cân đối kế toán vào cuối kỳ kế toán (hiện nay Bộ Tài Chính đã ban hành Thông tư 21 hướng dẫn việc điều chỉnh lợi thế thương mại khi lập báo cáo hợp nhất tại thời điểm sớm nhất sau khi công ty mẹ mua công ty con).

Để điều chỉnh lợi thế thương mại khi lập bảng cân đối kế toán hợp nhất từ năm thứ hai trở đi sau khi hợp nhất kế toán cần thực hiện các bút toán điều chỉnh như sau:

- Điều chỉnh lợi thế thương mại:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty con”

Tăng KM “Lợi thế thương mại”

Giảm KM “ Vốn đầu tư của chủ sở hữu”

Giảm KM “ Thặng dư vốn cổ phần”

^[1] Đoạn 50,51 - Chuẩn mực kế toán VAS11 “Hợp nhất kinh doanh”.

Giảm KM “Vốn khác của chủ sở hữu”

Giảm KM “Cổ phiếu quỹ”

Giảm KM “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”

Giảm KM “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”

Giảm KM “Quỹ đầu tư phát triển”

Giảm KM “Quỹ dự phòng tài chính”

Giảm KM “Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Giảm KM “Nguồn vốn đầu tư XDCB”

Giảm KM “Quỹ khen thưởng, phúc lợi”

Giảm KM “Nguồn kinh phí”

Giảm KM “Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ”

- Phân bổ lợi thế thương mại:

Giảm KM “Lợi thế thương mại”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

3.2.3.2.4.1. Công ty mẹ mua 100% công ty con:

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ mua 100% công ty con với giá 80 tỉ đồng. Khi đó, nguồn vốn kinh doanh và lợi nhuận chưa phân phối của công ty con lần lượt là 50 tỉ, 10 tỉ đồng. Lợi thế thương mại phát sinh sẽ được phân bổ trong 10 năm. Giả sử giá trị sổ sách tài sản thuần của công ty con bằng giá trị hợp lý. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (ngày 31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	140	80		158
<i>1.Tài sản ngắn hạn</i>	<i>60</i>	<i>80</i>		<i>140</i>
<i>2.Tài sản dài hạn</i>	<i>80</i>	<i>0</i>		<i>18</i>
- Đầu tư vào công ty Con	80		(80) [1]	0
- Lợi thế thương mại			20 [1] (2) [2]	18
B.NGUỒN VỐN	140	80		158
<i>1.Nợ Phải Trả</i>	<i>20</i>	<i>5</i>		<i>25</i>
<i>2. Vốn chủ sở hữu</i>	<i>120</i>	<i>75</i>		<i>133</i>
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	75	50	(50) [1]	75
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	45	25	(10) [1] (2) [2]	58

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại được xác định như sau:

Giá phí hợp nhất kinh doanh - Phần sở hữu của công ty Mẹ trong tài sản thuần của công ty

- Giá phí hợp nhất kinh doanh: 80

- Phần sở hữu 100% của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con:

+ Nguồn vốn kinh doanh: 50

+ Lợi nhuận chưa phân phối (tại thời điểm mua): 10

+ Phần sở hữu của công ty mẹ: 50+10 = 60

- Lợi thế thương mại: 80 – 60 = 20

[2] Phân bổ lợi thế thương mại:

Lợi thế thương mại / Số năm phân bổ

= 20 / 10 = 2

3.2.3.2.4.2. Công ty mẹ mua 80% công ty con:

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ mua 80% công ty con với giá 58 tỉ đồng. Khi đó, nguồn vốn kinh doanh và lợi nhuận chưa phân phối của công ty con lần lượt là 50 tỉ, 10 tỉ đồng. Lợi thế thương mại phát sinh sẽ được phân bổ trong

10 năm. Giả sử giá trị sổ sách tài sản thuần của công ty con bằng giá trị hợp lý. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	118	80		149
<i>1.Tài sản ngắn hạn</i>	<i>60</i>	<i>80</i>		<i>140</i>
<i>2.Tài sản dài hạn</i>	<i>58</i>	<i>0</i>		<i>9</i>
- Đầu tư vào công ty Con	58		(58) [1]	0
- Lợi thế thương mại			10 [1] (1) [2]	9
B.NGUỒN VỐN	118	80		149
<i>1.Nợ Phải Trả</i>	<i>20</i>	<i>5</i>		<i>25</i>
<i>2. Vốn chủ sở hữu</i>	<i>98</i>	<i>75</i>		<i>109</i>
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	65	50	(40) [1] (10) [3]	65
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	33	25	(8) [1] (1) [2] (2) [3] (3) [4]	44
<i>3.Lợi ích cổ đông thiểu số</i>			<i>12</i> [3] <i>3</i> [4]	<i>15</i>

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại được tính như sau:

- Giá mua: 58

- Phần sở hữu 80% của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con:

+ Nguồn vốn kinh doanh: $50 \times 80\% = 40$

+ Lợi nhuận chưa phân phối (tại thời điểm mua): $10 \times 80\% = 8$

+ Phần sở hữu của mẹ: $40 + 8 = 48$

- Lợi thế thương mại: $58 - 48 = 10$

[2] Phân bổ lợi thế thương mại: $10 / 10 = 1$

[3] Xác định lợi ích cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất:

- Nguồn vốn kinh doanh: $50 \times 20\% = 10$
- Lợi nhuận chưa phân phối (tại thời điểm mua): $10 \times 20\% = 2$
- Lợi ích cổ đông thiểu số: $10 + 2 = 12$

[4] Xác định lợi ích cổ đông thiểu số sau ngày hợp nhất kinh doanh:

- Lợi nhuận chưa phân phối (trong năm 20x5): $(25 - 10) \times 20\% = 3$

3.2.3.2.5. Đối với việc điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

Để điều chỉnh các khoản đầu tư trong công ty liên kết, công ty liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu, kế toán cần thực hiện các bước sau:

- Phân bổ lợi thế thương mại, bằng cách ghi:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

- Điều chỉnh lãi/lỗ từ ngày đầu tư đến ngày đầu năm tài chính và lãi/lỗ phát sinh trong năm, kế toán ghi nhận:

Tăng/Giảm KM “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh”

Tăng/Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

- Loại trừ các cổ tức đã nhận:

Giảm KM “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5, công ty M mua 40% cổ phiếu của công ty L với giá 75 tỉ đồng. Số dư nguồn vốn kinh doanh, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và các quỹ tại ngày 01/01/20x5 đều bằng 50 tỉ đồng. Lợi thế thương mại được phân bổ trong 5 năm. Trong năm 20x5, lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của công ty L là 40 tỉ đồng. Ngày 31/12/20x5, công ty L tạm trả cổ tức của năm 20x5 cho các cổ đông với số tiền là 30 tỉ đồng. Lập bút toán điều chỉnh báo cáo tài chính của công ty M theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

Bảng cân đối kế toán (31/12/20x5)

(ĐVT: tỉ đồng)

Chỉ tiêu	Cty L	Cty M (phương pháp giá gốc)	Điều chỉnh	Cty M (phương pháp VCSH)
A.TÀI SẢN	200	571		572
<i>1.Tài sản ngắn hạn</i>	<i>140</i>	<i>450</i>		<i>450</i>
<i>2.Tài sản dài hạn</i>	<i>60</i>	<i>121</i>		<i>122</i>
- Tài sản cố định hữu hình	60	46		46
- Đầu tư vào công ty liên kết		75	(3) [1] 16 [2] (12) [3]	76
B.NGUỒN VỐN	200	571		622
<i>1.Nợ Phải Trả</i>	<i>40</i>	<i>50</i>		<i>50</i>
<i>2. Vốn chủ sở hữu</i>	<i>160</i>	<i>521</i>		<i>572</i>
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	50	100		150
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	60	221	(3) [1] 16 [2] (12) [3]	222
- Các quỹ	50	200		200

[1] Tính toán và phân bổ lợi thế thương mại:

- Giá phí hợp nhất kinh doanh: 75

- Phần sở hữu 40% của công ty M trong tài sản thuần của công ty L:

$$(50+50+50) \times 40\% = 60$$

- Lợi thế thương mại: $75 - 60 = 15$ - Mức phân bổ hàng năm: $15 / 5 = 3$

[2] Điều chỉnh lãi/lỗ phát sinh trong năm 20x5:

$$\begin{aligned} & \text{Lãi/Lỗ sau thuế TNDN x tỉ lệ sở hữu của công ty M trong công ty L} \\ & = 40 \times 40\% = 16 \end{aligned}$$

[3] Điều chỉnh cổ tức được chia trong năm tài chính:

$$\begin{aligned} & \text{Cổ tức được chia x Tỉ lệ sở hữu của công ty M trong công ty L} \\ & = 30 \times 40\% = 12 \end{aligned}$$

3.2.3.2.6. Đối với việc điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp:

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán công ty mẹ phải thực hiện bút toán điều chỉnh lãi/lỗ chưa thực hiện. Bút toán này không chỉ ảnh hưởng đến khoản mục “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” mà còn ảnh hưởng đến khoản mục “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại” (trường hợp lãi chưa thực hiện) hoặc khoản mục “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả” (trường hợp lỗ chưa thực hiện). Vì vậy, kế toán phải tiếp tục thực hiện bút toán điều chỉnh những ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp khi hợp nhất báo cáo tài chính.

3.2.3.2.6.1. Trường hợp bán hàng hóa:

Bút toán điều chỉnh :

- Trường hợp tạo lãi chưa thực hiện:

Tăng KM “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

Tăng KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

- Trường hợp tạo lỗ chưa thực hiện:

Tăng KM “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 26/07/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ 50.000 triệu đồng hàng hóa. Tỉ lệ lợi nhuận của công ty con khi bán lô hàng cho công ty mẹ bằng 20% giá bán. Ngày 31/12/20x5, trên bảng cân đối kế toán của công ty mẹ vẫn còn tồn 15.000 triệu đồng hàng hóa chưa bán được ra bên ngoài. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo thuế suất 28%. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/20x5.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (ngày 31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	156,000	70,000		193,840
1.Tài sản ngắn hạn	46,000	30,000		73,000
- Tiền mặt	30,000	20,000		50,000
- Hàng tồn kho	16,000	10,000	(3,000) [2]	23,000
2.Tài sản dài hạn	110,000	40,000		120,840
- Tài sản cố định hữu hình	80,000	40,000		120,000
- Đầu tư vào công ty Con	30,000		(30,000) [1]	0
- Tài sản thuế TN hoãn lại			840 [3]	840
B.NGUỒN VỐN	156,000	70,000		193,840
1.Nợ Phải Trả	11,000	18,000		29,000
2. Vốn chủ sở hữu	145,000	52,000		164,840
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	100,000	30,000	(30,000) [1]	100,000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	45,000	22,000	(3,000) [2] 840 [3]	64,840

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con.

[2] Loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện. Lợi nhuận chưa thực hiện được tính như sau:

$$15.000 \times 20\% = 3.000$$

[3] Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp được tính như sau:

$$\begin{aligned} & \text{LN chưa thực hiện} && \text{Tỷ suất} \\ & \text{trong kỳ} && \text{thuế TNDN} \\ & && \times \\ & = 3.000 \times 28\% = 840 \end{aligned}$$

3.2.3.2.6.2. Trường hợp bán TSCĐ:

Ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp đến lãi/lỗ cần điều chỉnh trong trường hợp bán TSCĐ bao gồm:

- Ảnh hưởng của lãi/lỗ chưa thực hiện;
- Ảnh hưởng của chênh lệch chi phí khấu hao.

Bút toán điều chỉnh:

- Trường hợp phát sinh lãi cần điều chỉnh:

Tăng KM “ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

Tăng KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

- Trường hợp phát sinh lỗ cần điều chỉnh:

Tăng KM “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”

Giảm KM “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 1.500 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 2.000 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 1.000 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty mẹ khấu hao tài sản này cũng theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo thuế suất 28%. Vào ngày 31/12/20x5, kế toán lập bảng cân đối kế toán hợp nhất như sau:

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (31/12/20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
A.TÀI SẢN	7,700	5,500		12,912
<i>1.Tài sản ngắn hạn</i>	<i>6,500</i>	<i>5,500</i>		<i>12,000</i>
<i>2.Tài sản dài hạn</i>	<i>1,200</i>	<i>0</i>		<i>912</i>
- Tài sản cố định hữu hình	1,200	0		800
+ Nguyên giá	1,500		500 [2]	2,000
+ Hao mòn lũy kế	(300)		(1,000) [2] 100 [3]	(1,200)
- Đầu tư vào công ty Con	5,000		(5,000) [1]	0
- Tài sản thuế TN hoãn lại			112 [4]	112
B.NGUỒN VỐN	12,700	5,500		12,912
<i>1.Nợ Phải Trả</i>	<i>1,300</i>	<i>100</i>		<i>1,400</i>
<i>2. Vốn chủ sở hữu</i>	<i>11,400</i>	<i>5,400</i>		<i>11,512</i>
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	9,500	5,000	(5,000) [1]	9,500
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	1,900	400	(500) [2] 100 [3] 112 [4]	2,012

[1] Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con

[2] Khôi phục giá trị ghi sổ của TSCĐ và điều chỉnh lãi chưa thực hiện.

[3] Điều chỉnh chênh lệch khấu hao: $2.000/10 - 1.500/5 = -100$

[4] Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp được tính như sau:

$$\begin{aligned} & \text{Lãi/lỗ cần điều chỉnh} && \text{Tỷ suất} \\ & \text{trong kỳ} && \text{thuế TNDN} \\ & && \times \\ & = (500 - 100) \times 28\% = 112 \end{aligned}$$

3.2.3.3. Giải pháp để lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất:

3.2.3.3.1. Đối với việc tách lợi ích cổ đông thiểu số:

Khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 100% vốn của công ty con thì phần vốn còn lại sẽ do cổ đông thiểu số nắm giữ. Do đó, khi lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, kế toán cần phải tách phần lợi nhuận trong năm thuộc sở hữu của cổ đông thiểu số ra khỏi phần lợi nhuận thuộc sở hữu của công ty mẹ. Bút toán điều chỉnh:

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Ngày 01/01/20x4, công ty mẹ mua một số cổ phiếu của công ty con bao gồm 3.000 triệu đồng cổ phiếu ưu đãi (với tỷ suất trả cổ tức 16%/năm) và 7.500 triệu đồng cổ phiếu phổ thông. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với mức thuế suất thuế TNDN là 28%. Biết rằng tổng số cổ phiếu công ty con phát hành bao gồm 10.000 triệu đồng cổ phiếu ưu đãi và 10.000 triệu đồng cổ phiếu phổ thông.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	200,000	98,000		298,000
2. Giá vốn hàng bán	90,000	40,000		130,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	110,000	58,000		168,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	35,000	19,000		54,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	75,000	39,000		114,000
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	21,000	10,920		31,920
8. Lợi ích cổ đông thiểu số			7,740 [1]	7,740
9. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	54,000	28,080		74,340

[1] Tách lợi ích cổ đông thiểu số ra khỏi lợi nhuận thuộc sở hữu của công ty mẹ:

- Lợi nhuận sau thuế TNDN của công ty con thuộc sở hữu của cổ đông nắm giữ:

+ Cổ phiếu ưu đãi: $10.000 \times 16\% = 1.600$

+ Cổ phiếu phổ thông: $28.080 - 1.600 = 26.480$

- Tỷ lệ sở hữu của CĐTS nắm giữ:

+ Cổ phiếu ưu đãi: $(10.000 - 3.000)/10.000 = 70\%$

+ Cổ phiếu phổ thông: $(10.000 - 7.500)/10.000 = 25\%$

- Lợi ích CĐTS nắm giữ:

+ Cổ phiếu ưu đãi: $1.600 \times 70\% = 1.120$

+ Cổ phiếu phổ thông: $26.480 \times 25\% = 6.620$

+ Tổng lợi ích CĐTS = $1.120 + 6.620 = 7.740$

3.2.3.3.2. Đối với việc loại trừ doanh thu, giá vốn và lãi/lỗ chưa thực hiện của giao dịch nội bộ:

Theo chuẩn mực kế toán VAS 25, kế toán văn phòng công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, chi phí, lãi/lỗ chưa thực hiện, cổ tức trước khi lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

3.2.3.3.2.1. Trường hợp bán hàng tồn kho:

3.2.3.3.2.1.1. Công ty mẹ bán hàng hóa cho công ty con:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm/Tăng KM “Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ” của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài (Lãi/Lỗ chưa thực hiện).

Ví dụ: Công ty mẹ góp 80% vốn vào công ty con ngay từ khi công ty con mới thành lập. Ngày 12/02/20x5, công ty mẹ bán cho công ty con một lô hàng trị giá 2.000 triệu đồng, giá vốn 1.600 triệu đồng. Đến ngày 31/12/20x5, công ty con đã bán ra bên ngoài 75% giá trị lô hàng đã mua. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000	(2,000) [1]	111,000
2. Giá vốn hàng bán	30,000	20,000		48,100
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000	(100) [2]	62,900
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		40,900
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		29,420

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ

[2] Loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện:

$$\left[\begin{array}{r} \text{Doanh thu} \\ \text{nội bộ} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Giá vốn} \\ \text{nội bộ} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Tỉ lệ hàng hóa chưa bán} \\ \text{ra bên ngoài} \end{array}$$

$$= (2.000 - 1.600) \times 25\% = 100$$

3.2.3.3.2.1.2. Công ty con bán hàng hóa cho công ty mẹ:

3.2.3.3.2.1.2.1. Công ty mẹ chưa bán hết hàng hóa ra bên ngoài:

- Khi không có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm/Tăng KM “Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ” của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài (Lãi/Lỗ chưa thực hiện).

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 01/02/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ số lượng hàng hóa với giá bán là 5.000 triệu đồng, giá vốn của lô hàng này là 3.000 triệu đồng. Tuy nhiên, trong năm 20x5 công ty mẹ

chỉ mới bán được phân nửa lô hàng ra bên ngoài. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000	(5,000) [1]	108,000
2. Giá vốn hàng bán	30,000	20,000		46,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000	(1,000) [2]	62,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		40,000
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		28,520

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ

[2] Loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện:

$$\left[\begin{array}{cc} \text{Doanh thu} & \text{Giá vốn} \\ \text{nội bộ} & \text{nội bộ} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Tỷ lệ hàng hóa chưa bán} \\ \text{ra bên ngoài} \end{array}$$

$$= (5.000 - 3.000) \times 50\% = 1.000$$

- Khi có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm/Tăng KM “Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ” của hàng hóa chưa bán ra bên ngoài (Lãi/Lỗ chưa thực hiện).

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 75% vốn công ty con. Ngày 01/02/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ số lượng hàng hóa với giá bán là 5.000 triệu đồng, giá

vốn của lô hàng này là 3.000 triệu đồng. Tuy nhiên, trong năm 20x5 công ty mẹ chỉ mới bán được phân nửa lô hàng ra bên ngoài. Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000	(5,000) [1]	108,000
2. Giá vốn hàng bán	30,000	20,000		46,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000	(1,000) [2]	62,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		40,000
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7. Lợi ích cổ đông thiểu số			1,550 [3]	1,550
8. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		26,970

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ.

[2] Loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện:

$$\left[\begin{array}{l} \text{Doanh thu} \\ \text{nội bộ} \end{array} - \left[\begin{array}{l} \text{Giá vốn} \\ \text{nội bộ} \end{array} \right] \right] \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ hàng hóa chưa bán} \\ \text{ra bên ngoài} \end{array}$$

$$= (5.000 - 3000) \times 50\% = 1.000$$

[3] Tách lợi ích cổ đông thiểu số:

$$\left[\begin{array}{l} \text{LN sau thuế TNDN} \\ \text{của công ty Con} \end{array} - \begin{array}{l} \text{LN chưa} \\ \text{thực hiện} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ lợi ích} \\ \text{cổ đông thiểu số} \end{array}$$

$$= (7.200 - 1000) \times 25\% = 1.550$$

3.2.3.3.2.1.2.2. Công ty con đã bán hết hàng hóa ra bên ngoài:

- Khi không có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm KM “Giá vốn hàng bán”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 01/02/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ số lượng hàng hóa với giá bán là 5.000 triệu đồng, giá vốn của lô hàng này là 3.000 triệu đồng. Trong năm 20x5 công ty mẹ đã bán toàn bộ lô hàng ra bên ngoài. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1.Doanh thu	75,000	38,000	(5,000) [1]	108,000
2.Giá vốn hàng bán	30,000	20,000	(3,000) [2]	47,000
3.Lợi nhuận gộp	45,000	18,000		61,000
4.Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		39,000
6.Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7.Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		27,520

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ.

[2] Loại trừ toàn bộ giá vốn nội bộ.

- Khi có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Giảm KM “Giá vốn hàng bán”

Giảm KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 75% vốn công ty con. Ngày 01/02/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ số lượng hàng hóa với giá bán là 5.000 triệu đồng, giá vốn của lô hàng này là 3.000 triệu đồng. Trong năm 20x5 công ty mẹ đã bán toàn bộ lô hàng ra bên ngoài. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1.DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000	(5,000) [1]	108,000
2.Giá vốn hàng bán	30,000	20,000	(3,000) [2]	47,000
3.Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000		61,000
4.Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		39,000
6.Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
8. Lợi ích cổ đông thiểu số			1800 [3]	1800
7.Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		25,720

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ.

[2] Loại trừ toàn bộ giá vốn nội bộ.

[3] Tách lợi ích cổ đông thiểu số:

$$\begin{aligned} & \text{LN sau thuế TNDN của công ty Con} \times \text{Tỷ lệ lợi ích cổ đông thiểu số} \\ & = 7.200 \times 25\% = 1.800 \end{aligned}$$

3.2.3.3.2.2. Trường hợp bán TSCĐ:

3.2.3.3.2.2.1. Công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con:

Bút toán điều chỉnh:

- Điều chỉnh doanh thu và chi phí bán TSCĐ:

Giảm KM “Thu nhập khác”

Giảm KM “Doanh thu”

- Điều chỉnh chi phí khấu hao:

Giảm/Tăng KM Chi phí liên quan.

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ bán TSCĐ cho công ty con với giá bán là 1.500 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 2.000 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 1.000 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty con mua TSCĐ của công ty mẹ, công ty con sử dụng tài sản này cho mục đích quản lý doanh nghiệp và khấu hao tài sản này theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất trong năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,000		56,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	18,000		52,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000	(100) [3]	21,900
5. Thu nhập khác	50,000	9,000	(1,500) [1]	57,500
6. Chi phí khác	21,000	6,400	(1,000) [2]	26,400
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	49,000	12,600		61,200
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	13,720	3,528		17,248
9. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	35,280	9,072		43,952

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ bán TSCĐ.

[2] Loại trừ toàn bộ chi phí bán TSCĐ.

[3] Điều chỉnh chi phí khấu hao:

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty mẹ:

$$2.000 / 10 = 200$$

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty con:

$$1.500 / 5 = 300$$

- Chênh lệch chi phí khấu hao cần điều chỉnh:

$$200 - 300 = -100$$

3.2.3.3.2.2. Công ty con bán TSCĐ cho công ty mẹ:

- Khi không có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

+ Điều chỉnh doanh thu và chi phí bán TSCĐ:

Giảm KM “Thu nhập khác”

Giảm KM “Chi phí khác”

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao:

Giảm/Tăng KM Chi phí liên quan.

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán một TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 2.000 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 5.000 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 2.800 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty con sử dụng tài sản này cho mục đích quản lý doanh nghiệp và khấu hao tài sản này theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,000		56,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	18,000		52,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000	100 [3]	22,100
5. Thu nhập khác	50,000	9,000	(2,000) [1]	57,000
6. Chi phí khác	21,000	6,400	(2,200) [2]	25,200
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	49,000	12,600		61,700
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	13,720	3,528		17,248
9. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	35,280	9,072		44,452

[1] Loại trừ toàn bộ thu nhập nội bộ bán TSCĐ.

[2] Loại trừ chi phí bán TSCĐ.

[3] Điều chỉnh chi phí khấu hao:

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty con:

$$5.000 / 10 = 500$$

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty mẹ:

$$2.000 / 5 = 400$$

- Chênh lệch chi phí khấu hao cần điều chỉnh:

$$500 - 400 = 100$$

- Khi có lợi ích cổ đông thiểu số:

Bút toán điều chỉnh:

+ Điều chỉnh doanh thu và chi phí bán TSCĐ:

Giảm KM “Thu nhập khác”

Giảm KM “Chi phí khác”

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao:

Giảm/Tăng KM Chi phí liên quan.

+ Điều chỉnh lợi ích cổ đông thiểu số:

Tăng KM “Lợi ích cổ đông thiểu số”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 80% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán một TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 2.000 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 5.000 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 2.800 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty con sử dụng tài sản này cho mục đích quản lý doanh nghiệp và khấu hao tài sản này theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,600		56,600
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	17,400		51,400
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000	100 [3]	22,100
5. Thu nhập khác	50,000	9,000	(2,000) [1]	57,000
6. Chi phí khác	21,000	6,400	(2,200) [2]	25,200
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	49,000	12,000		61,100
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	13,720	3,360		17,080
9. Lợi ích cổ đông thiểu số			1,748 [4]	1,748
10. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	35,280	8,640		42,272

[1] Loại trừ toàn bộ thu nhập nội bộ bán TSCĐ.

[2] Loại trừ chi phí bán TSCĐ.

[3] Điều chỉnh chi phí khấu hao:

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty con:

$$5.000 / 10 = 500$$

- Chi phí khấu hao TSCĐ khi thuộc sở hữu công ty mẹ:

$$2.000 / 5 = 400$$

- Chênh lệch chi phí khấu hao cần điều chỉnh:

$$500 - 400 = 100$$

[4] Tách lợi ích cổ đông thiểu số:

$$\left[\begin{array}{l} \text{LN sau thuế TNDN} \\ \text{của công ty Con} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Lãi/Lỗ cần} \\ \text{điều chỉnh} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ lợi ích} \\ \text{cổ đông thiểu số} \end{array}$$

$$= 8.640 - (2.000 - 2.200 + 100) \times 20\% = 1.748$$

3.2.3.3.2.3. Trường hợp loại trừ cổ tức và lợi nhuận được chia:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 05/05/20x5, công ty con chia cổ tức 100 triệu đồng cho công ty mẹ. Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất trong năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,000		56,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	18,000		52,000
4. Doanh thu hoạt động tài chính	500	750	(100) [1]	1,150
5. Chi phí tài chính	300	550		850
6. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	20,200	10,200		30,300
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	5,656	2,856		8,512
9. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	14,544	7,344		21,788

[1] Loại trừ cổ tức được chia trong năm 20x5.

3.2.3.3.2.4. Trường hợp loại trừ các khoản vay nội bộ:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

Giảm KM “Chi phí tài chính”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ cho công ty con vay 2.000 triệu đồng bằng tiền mặt trong 03 năm với lãi suất 12%/năm. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,000		56,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	18,000		52,000
4. Doanh thu hoạt động tài chính	500	750	(240) [1]	1,010
5. Chi phí tài chính	300	550	(240) [2]	610
6. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	20,200	10,200		30,400
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	5,656	2,856		8,512
9. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	14,544	7,344		21,888

[1] Loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay của công ty mẹ. Lãi vay thu được là:

$$2.000 \times 12\% = 240.$$

[2] Loại trừ chi phí đi vay của công ty con.

3.2.3.3. Đối với việc phân bổ lợi thế thương mại:

Khi xuất hiện lợi thế thương mại do chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng thì kế toán công ty mẹ phải tiến hành phân bổ dần khoản mục này để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất theo bút toán sau:

Tăng KM “Chi phí quản lý doanh nghiệp”

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5, công ty mẹ mua 100% công ty con. Lợi thế thương mại phát sinh tại thời điểm mua được phân bổ 100 triệu đồng/năm. Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào ngày 31/12/20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000		113,000
2. Giá vốn hàng bán	30,000	20,000		50,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000		63,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000	100 [1]	22,100
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		40,900
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		29,420

[1] Phân bổ lợi thế thương mại vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

3.2.3.3.4. Đối với việc điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp:**3.2.3.3.4.1. Trường hợp bán hàng hóa:**

Bút toán điều chỉnh:

- Trường hợp tạo lãi chưa thực hiện:

Giảm KM “Chi phí thuế TNDN hoãn lại”

- Trường hợp tạo lỗ chưa thực hiện:

Tăng KM “Chi phí thuế TNDN hoãn lại”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% vốn công ty con. Ngày 01/02/20x5, công ty con bán cho công ty mẹ số lượng hàng hóa với giá bán là 5.000 triệu đồng, giá vốn của lô hàng này là 3.000 triệu đồng. Tuy nhiên, trong năm 20x5 công ty mẹ chỉ mới bán được phân nửa lô hàng ra bên ngoài. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	75,000	38,000	(5,000) [1]	108,000
2. Giá vốn hàng bán	30,000	20,000		46,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	45,000	18,000	(1,000) [2]	62,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000		22,000
5. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	31,000	10,000		40,000
6. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	8,680	2,800		11,480
7. Chi phí thuế thu nhập hoãn lại			(280) [3]	(280)
8. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	22,320	7,200		28,800

[1] Loại trừ toàn bộ doanh thu nội bộ.

[2] Loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện:

$$\left[\begin{array}{cc} \text{Doanh thu} & \text{Giá vốn} \\ \text{nội bộ} & \text{nội bộ} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Tỷ lệ hàng hóa chưa bán} \\ \text{ra bên ngoài} \end{array}$$

$$= (5.000 - 3.000) \times 50\% = 1.000$$

[3] Loại trừ ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp đến lãi/lỗ chưa thực hiện:

$$\begin{array}{l} \text{Lãi/Lỗ chưa thực hiện} \times \text{Tỷ suất thuế TNDN} \\ = 1.000 \times 28\% = 280 \end{array}$$

3.2.3.3.4.2. Trường hợp bán TSCĐ:

Bút toán điều chỉnh:

- Trường hợp phát sinh lãi cần điều chỉnh:

Giảm KM “Chi phí thuế TNDN hoãn lại”

- Trường hợp phát sinh lỗ cần điều chỉnh:

Tăng KM “Chi phí thuế TNDN hoãn lại”

Ví dụ: Công ty mẹ sở hữu 100% công ty con với giá mua bằng giá trị hợp lý của tài sản thuần. Ngày 01/01/20x5, công ty con bán một TSCĐ cho công ty mẹ với giá bán là 2.000 triệu đồng. TSCĐ này có nguyên giá ban đầu là 5.000 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 2.800 triệu đồng, tài sản được khấu hao theo đường thẳng trong thời gian 10 năm. Sau khi công ty mẹ mua TSCĐ của công ty con, công ty con sử dụng tài sản này cho mục đích quản lý doanh nghiệp và khấu hao tài sản này theo phương pháp đường thẳng nhưng trong thời gian 5 năm. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp là 28%. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x5 với thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty Mẹ	Cty Con	Điều chỉnh	Hợp nhất
1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ	70,000	38,000		108,000
2. Giá vốn hàng bán	36,000	20,000		56,000
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	34,000	18,000		52,000
4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	14,000	8,000	100 [3]	22,100
5. Thu nhập khác	50,000	9,000	(2,000) [1]	57,000
6. Chi phí khác	21,000	6,400	(2,200) [2]	25,200
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	49,000	12,600		61,700
8. Chi phí thuế TNDN hiện hành	13,720	3,528		17,248
9. Chi phí thuế TNDN hoãn lại			28 [3]	28
10. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	35,280	9,072		44,424

[1] Loại trừ toàn bộ thu nhập nội bộ bán TSCĐ.

[2] Loại trừ chi phí bán TSCĐ: $5.000 - 2.800 = 2.200$

[3] Điều chỉnh chi phí khấu hao: $5.000/10 - 2.000/5 = 100$

[4] Loại trừ ảnh hưởng của thuế TNDN đến lãi/lỗ cần điều chỉnh:

Lãi/lỗ cần điều chỉnh x Tỷ suất thuế TNDN

$$= (2.000 - 2.200 + 100) \times 28\% = - 28$$

3.2.3.3.5. Đối với việc điều chỉnh các khoản góp vốn vào công ty liên kết, công ty liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

Để điều chỉnh các khoản đầu tư trong công ty liên kết, công ty liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu, kế toán cần thực hiện các bước sau:

- Phân bổ lợi thế thương mại, bằng cách ghi:

Giảm KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

- Điều chỉnh lãi/lỗ phát sinh trong năm, kế toán ghi nhận:

Giảm/Tăng KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

- Loại trừ các cổ tức đã nhận:

Giảm KM “Doanh thu hoạt động tài chính”

Ví dụ: Ngày 01/01/20x5, công ty M mua 40% cổ phiếu của công ty L với giá 75.000 triệu đồng. Lợi thế thương mại phát sinh được phân bổ 3.000 triệu đồng/năm. Trong năm 20x5, lợi nhuận sau thuế TNDN của công ty L là 40.000 triệu đồng. Ngày 31/12/20x5, công ty L tạm trả cổ tức của năm 20x5 cho các cổ đông với số tiền là 30.000 triệu đồng. Lập bút toán điều chỉnh báo cáo tài chính của công ty M theo phương pháp VCSH, biết thuế suất thuế TNDN là 28%.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (năm 20x5)

(ĐVT: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Cty L	Cty M (phương pháp giá gốc)	Điều chỉnh	Cty M (phương pháp VCSH)
1. Doanh thu	86,000	290,000		290,000
2. Giá vốn hàng bán	35,000	180,000		180,000
3. Lợi nhuận gộp	51,000	110,000		110,000
4. DT hoạt động tài chính	12,000	35,000	(3,000) [1] 16,000 [2] (12,000) [3]	36,000
5. Chi phí tài chính	5,000	15,000		15,000
6. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	8,000	25,000		25,000
7. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	50,000	105,000		106,000
8. Chi phí thuế thu nhập hiện hành	10,000	25,000		25,000
9. LN sau thuế TNDN	40,000	80,000		81,000

[1] Điều chỉnh giảm lãi phát sinh do lợi thế thương mại.

[2] Điều chỉnh lãi/lỗ phát sinh trong năm:

$$\begin{aligned} & \text{Lãi/Lỗ sau thuế TNDN} \times \text{Tỷ lệ sở hữu của công ty M trong công ty L} \\ & = 40.000 \times 40\% = 16.000 \end{aligned}$$

[3] Điều chỉnh cổ tức được chia trong năm tài chính:

$$\begin{aligned} & \text{Cổ tức được chia} \times \text{Tỷ lệ sở hữu của công ty M trong công ty L} \\ & = 30.000 \times 40\% = 12.000 \end{aligned}$$

3.2.3.4. Giải pháp để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất:

Theo Thông tư 23 hướng dẫn việc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất theo phương pháp cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này của từng đơn vị. Đây cũng là phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

của Nhà Xuất Bản Giáo Dục, Tập đoàn Bưu Chính Viễn Thông và Tổng công ty Khánh Việt. Tuy nhiên, những báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đó không thể hiện được luồng tiền thu vào và chi ra của đơn vị. Vì vậy để khắc phục nhược điểm của phương pháp trực tiếp, khi lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ các tập đoàn nên áp dụng phương pháp gián tiếp. Theo phương pháp này, kế toán sẽ căn cứ vào bảng cân đối kế toán hợp nhất và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Vì hai báo cáo này đã được tiến hành điều chỉnh các khoản đầu tư vào công ty con, các khoản phải thu – phải trả nội bộ,...

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Tóm lại, để hoàn thiện phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất, chúng tôi xin đưa ra một số quan điểm sau:

- Bộ Tài Chính và Hội kế toán Việt Nam cần bổ sung các tài liệu hướng dẫn chi tiết việc lập báo cáo tài chính hợp nhất để thuận lợi cho việc tiếp cận của người làm công tác kế toán. Bên cạnh đó, các trung tâm đào tạo cần hệ thống hóa quy trình lập báo cáo hợp nhất để học viên có thể ứng dụng vào thực tế của doanh nghiệp mình. Mặt khác, Nhà nước cũng cần có những quy định cụ thể về vấn đề đầu tư vòng tròn trong mô hình công ty mẹ – công ty con.
- Các doanh nghiệp cần nâng cao trình độ đội ngũ kế toán để nâng cao chất lượng báo cáo tài chính hợp nhất. Đồng thời, doanh nghiệp cũng nên sử dụng dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất để cung cấp thông tin tài chính một cách trung thực và hợp lý đến người sử dụng báo cáo.
- Với giải pháp cụ thể về phương pháp lập báo cáo tài chính trong luận văn này chúng tôi hy vọng đã khái quát một cách rõ nét các bước tiến hành lập báo cáo hợp nhất cho các doanh nghiệp Việt Nam.

KẾT LUẬN

Cùng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam, việc hình thành các tập đoàn kinh tế trở thành một xu thế tất yếu. Thông qua sự kế thừa từ chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 27, Bộ Tài Chính đã ban hành chuẩn mực kế toán VAS 25 và Thông tư 23 để định hướng cho người làm công tác kế toán có được những hiểu biết cơ bản về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất. Tuy nhiên, do hầu hết các tập đoàn kinh tế nói riêng và mô hình công ty mẹ – công ty con nói chung tại Việt Nam đều đang trên con đường trải nghiệm ban đầu nên không tránh khỏi sơ suất trong việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Vì vậy, thông qua những khảo sát thực tế kết hợp với việc học hỏi kinh nghiệm từ phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực chung của thế giới, người viết hy vọng phần nào thu hẹp được khoảng cách giữa lý luận

và thực tiễn. Đồng thời với những giải pháp đã nêu có thể giúp người làm công tác kế toán có cái nhìn tổng quát và sâu sắc hơn trong việc lập báo cáo hợp nhất.

Do có những hạn chế nhất định về thời gian nghiên cứu và điều kiện tiếp cận thực tế, đề tài chắc chắn không thể tránh khỏi những thiếu sót, người viết rất mong nhận được sự đóng góp của quý thầy cô và những người có mối quan tâm đặc biệt đến vấn đề lập báo cáo tài chính hợp nhất.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt:

1. Th.S Nguyễn Phú Giang (2003), *Kế toán tài chính nâng cao (Hạch toán hợp nhất doanh nghiệp)*, NXB Chính Trị Quốc Gia, Hà Nội.
2. Hennie Van Greuning & Marius Koen (2000), *Các chuẩn mực kế toán quốc tế – Tài liệu hướng dẫn thực hành*, NXB Chính Trị Quốc Gia, Hà Nội.
3. Khoa Kế toán – Kiểm toán trường Đại Học Kinh Tế TP.Hồ Chí Minh, *Tài liệu kế toán cao cấp (hệ cao học)*.
4. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam VACPA (tháng 07/2007), *Tài liệu khóa cập nhật kiến thức KTV-07*.

5. Bộ Tài Chính (ngày 09/08/2004), *Nghị định số 153/2004/NĐ-CP về tổ chức, quản lý tổng công ty nhà nước và chuyển đổi tổng công ty nhà nước, công ty nhà nước độc lập theo mô hình công ty mẹ – công ty con.*
6. Bộ Tài Chính (ngày 20/03/2006), *Quyết định 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành Chế độ Kế toán doanh nghiệp.*
7. Bộ Tài Chính (ngày 15/02/2005), *Quyết định 12/2005/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài Chính về việc ban hành và công bố 05 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 04) – chuẩn mực kế toán 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.*
8. Bộ Tài Chính (ngày 28/12/2005), *Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài Chính về việc ban hành và công bố 04 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5) – chuẩn mực 11 “Hợp nhất kinh doanh”.*
9. Bộ Tài Chính (ngày 30/12/2003), *Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài Chính về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3) – chuẩn mực 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”, chuẩn mực 08 “Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh”, chuẩn mực 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.*
10. Bộ Tài Chính (ngày 20/03/2006), *Thông tư số 20/2006/TT-BTC hướng dẫn kế toán thực hiện 06 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính.*
11. Bộ Tài Chính (ngày 20/03/2006), *Thông tư số 21/2006/TT-BTC hướng dẫn kế toán thực hiện 04 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính.*
12. Bộ Tài Chính (ngày 30/03/2005), *Thông tư số 23/2005/TT-BTC hướng dẫn kế toán thực hiện 06 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính.*
13. Công ty Cổ Phần Phát Triển Đầu Tư Công Nghệ FPT (năm 2006), *Bản Cáo Bạch.*
14. Công ty Cổ Phần Cơ Điện Lạnh (năm 2006), *Bản Cáo Bạch.*
15. Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam, *Các tạp chí kế toán.*

Tiếng Anh:

16. Christopher Nobes & Robert Parker (1999), *Comparative International Accounting- Fourth Edition.*

17. FTMS Global (2004/2005), *ACCA Study Text, Paper 2.5 Financial Reporting*.
18. Consolidate Financial Statement & Accounting For Investments in Subsidiaries (IAS 27).

Bộ Giáo Dục Và Đào Tạo
Trường Đại Học Kinh Tế
Khoa Sau Đại Học

PHIẾU KHẢO SÁT

Kính chào anh(chị), chúng tôi hiện đang tìm hiểu về tình hình lập báo cáo tài chính hợp nhất của các doanh nghiệp ở Việt Nam theo chuẩn mực kế toán 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”. Vì vậy, rất mong nhận được sự trả lời của anh(chị) về vấn đề chúng tôi đang tìm hiểu. Mọi ý kiến của anh(chị) sẽ là nguồn tư liệu quý giá của chúng tôi.

Thông tin người trả lời:

- Tên:
- Chức vụ:

- Đơn vị công tác:

Xin anh(chị) vui lòng đánh dấu chéo vào các mục được chọn lựa:

A.Thông tin chung về doanh nghiệp và hệ thống kế toán của doanh nghiệp:

1. Công ty anh(chị) đang công tác thuộc loại hình doanh nghiệp:

- a. Tổng công ty Nhà nước (thành lập và hoạt động theo mô hình có công ty con).
- b. Tập đoàn doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài.
- c. Tập đoàn doanh nghiệp khác

2. Công ty anh(chị) có thành lập công ty con:

- a. Có. Bao gồm:.....chi nhánh (đơn vị phụ thuộc),công ty liên doanh, công ty liên kết, vàcông ty con.
- b. Không.

3. Công ty anh(chị) có vốn kinh doanh:

- a. Dưới 10 tỉ.
- b. Từ 10 tỉ – dưới 20 tỉ.
- c. Từ 20 tỉ – dưới 30 tỉ.
- d. Trên 30 tỉ.

- Trong đó, tỉ lệ góp vốn **trực tiếp** vào công ty liên doanh là....., công ty liên kết là....., và công ty con là.....

- Trong đó, tỉ lệ góp vốn **gián tiếp** vào công ty liên doanh là....., công ty liên kết là....., và công ty con là.....

4. Phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con:

a. Thông qua quyền sở hữu **trực tiếp** đối với công ty liên doanh là....., công ty liên kết là, và công ty con là.....

b. Thông qua quyền sở hữu **gián tiếp** đối với công ty liên doanh là....., công ty liên kết là, và công ty con là.....

5. Công ty anh(chị) có quyền kiểm soát công ty con (mặc dù nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con) do:

- a. Các nhà đầu tư khác thỏa thuận dành cho công ty mẹ nhiều hơn 50% quyền biểu quyết.
- b. Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm/bãi nhiệm đa số các thành viên hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.
- c. Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của hội đồng quản trị hoặc tương đương.

6. Công ty anh(chị) có lập báo cáo tài chính hợp nhất:

- a. Có.

b. Không.

7. Bộ máy kế toán được xây dựng theo mô hình:

- a. Tập trung ở công ty mẹ và công ty con.
- b. Tập trung ở công ty mẹ và phân tán ở công ty con.
- c. Phân tán ở công ty mẹ và tập trung ở công ty con.
- d. Phân tán ở công ty mẹ và công ty con.

8. Mọi quan hệ của bộ máy kế toán giữa công ty mẹ và công ty con:

- a. Công ty con hoàn toàn độc lập với công ty mẹ, đến giữa niên độ và kết thúc niên độ kế toán thì công ty con sẽ chuyển báo cáo tài chính để công ty mẹ tiến hành hợp nhất.
- b. Công ty con phụ thuộc vào những hướng dẫn xử lý nghiệp vụ từ công ty mẹ.
- c. Tùy vào loại nghiệp vụ mà công ty con tự hạch toán hay thực hiện ghi sổ nghiệp vụ theo sự hướng dẫn của công ty mẹ.
- d. Khác

9. Tập đoàn chọn niên độ kế toán:

- a. Từ ngày 01/01 đến ngày 31/12 hàng năm.
- b. Khác
- c. Công ty mẹ có niên độ kế toán khác công ty con

10. Hình thức kế toán áp dụng trong tập đoàn:

- a. Nhật ký sổ cái.
- b. Nhật ký chung.
- c. Chứng từ ghi sổ.
- d. Nhật ký chứng từ.
- e. Công ty con áp dụng hình thức kế toán khác công ty mẹ.

11. Đơn vị tính được sử dụng trong tập đoàn:

- a. Việt Nam Đồng.
- b. Công ty mẹ sử dụng Việt Nam Đồng, công ty con sử dụng đồng tiền khác.....

12. Để thực hiện hợp nhất BCTC, công ty con chuyển đổi những chỉ tiêu trong BCTC theo Việt Nam Đồng hay không:

- a. Có.
- b. Không. Việc chuyển đổi các chỉ tiêu trong BCTC sang Việt Nam Đồng do công ty mẹ thực hiện.

13. Thời hạn lập và gửi báo cáo tài chính giữa công ty con và công ty mẹ:

- a. Ở công ty con.....

- b.Ở công ty mẹ
- c.Báo cáo tài chính hợp nhất.....

B.Phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất:

14.Đối với các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ tập đoàn, BCTC hợp nhất lập trên cơ sở áp dụng:

- a.Chính sách kế toán thống nhất.
- b.Nếu công ty con sử dụng chính sách khác thì cần tiến hành điều chỉnh để hợp nhất.
- c.Giải trình trên bản thuyết minh BCTC hợp nhất do không thể sử dụng chính sách một cách thống nhất.
- d.Khác

15.Để lập BCTC hợp nhất, tập đoàn sử dụng:

- a.BCTC của công ty con cho cùng 1 kỳ kế toán năm (thời gian chênh lệch không quá 3 tháng).
- b.BCTC của công ty con có thời gian chênh lệch lâu hơn 3 tháng thì công ty con lập BCTC cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của tập đoàn.
- c.Khác.....

16.Tập đoàn (cả công ty mẹ và công ty con) áp dụng phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp:

- a.Thực tế đích danh.
- b.Nhập trước xuất trước.
- c.Nhập sau xuất trước.
- d.Bình quân gia quyền.
- e.Công ty mẹ và công ty con hạch toán theo các phương pháp khác nhau. Đó là (xin vui lòng nêu rõ lý do).....

17.Tập đoàn kế toán khấu hao tài sản cố định theo phương pháp:

- a.Khấu hao theo đường thẳng.
- b.Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần.
- c.Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.
- d.Công ty mẹ và công ty con hạch toán theo các phương pháp khác nhau. Đó là (xin vui lòng nêu rõ lý do).....

18.Thời điểm kiểm kê tài sản cuối kỳ kế toán được thực hiện:

- a.Đồng loạt cùng 1 ngày trong cả tập đoàn
- b.Khác nhau. Đó là (xin vui lòng nêu rõ lý do)

.....

19. Để lập BCDKT hợp nhất, kế toán tiến hành cộng các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu theo nguyên tắc cộng trực tiếp các khoản mục không cần điều chỉnh và các khoản mục phải điều chỉnh cho thích hợp bao gồm:

- a. Đầu tư của công ty mẹ và công ty con.
- b. Lợi ích cổ đông thiểu số.
- c. Phải thu – phải trả nội bộ.
- d. Lãi/lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.

20. Để điều chỉnh đầu tư của công ty mẹ và công ty con, kế toán thực hiện bút toán:

- a. Công ty mẹ: Giảm “Đầu tư vào công ty con”.
 - b. Công ty con: Giảm “Vốn đầu tư của chủ sở hữu”.
 - c. Cả hai bút toán trên.
 - d. Khác
-

21. Để điều chỉnh lợi ích cổ đông thiểu số, kế toán thực hiện bút toán:

- a. Công ty con: Giảm “Vốn đầu tư của chủ sở hữu”, “Quỹ dự phòng tài chính”, ... có liên quan.
 - b. Công ty mẹ: Tăng “Lợi ích cổ đông thiểu số”
 - c. Cả hai bút toán trên.
 - d. Khác
-

22. Để điều chỉnh khoản phải thu – phải trả nội bộ, kế toán thực hiện bút toán:

- a. Công ty mẹ: Giảm “Phải thu nội bộ”, “Phải trả nội bộ”.
 - b. Công ty con: Giảm “Phải thu nội bộ”, “Phải trả nội bộ”.
 - c. Cả hai bút toán trên.
 - d. Khác
-

23. Để điều chỉnh lãi/lỗ nội bộ, kế toán thực hiện bút toán:

- a. Công ty mẹ:
 - Giảm/Tăng “Lợi nhuận chưa phân phối”
 - Giảm/Tăng “Hao mòn TSCĐ”
 - Giảm/Tăng “Hàng tồn kho”
 - Giảm/Tăng “TSCĐ”

b. Công ty con:

Giảm/Tăng “Lợi nhuận chưa phân phối”

Giảm/Tăng “Hao mòn TSCĐ”

Giảm/Tăng “Hàng tồn kho”

Giảm/Tăng “TSCĐ”

c. Cả hai bút toán trên.

d. Khác

24. Công ty anh(chị) có điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp trên bảng cân đối kế toán hợp nhất không:

a. Có.

b. Không.

25. Công ty anh(chị) có tiến hành điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu không:

a. Có.

b. Không.

26. Để lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, kế toán cũng tiến hành cộng tương đương các khoản mục theo nguyên tắc cộng trực tiếp các khoản mục không cần điều chỉnh và các khoản mục phải điều chỉnh cho thích hợp bao gồm:

a. Doanh thu – Giá vốn hàng bán lãi lỗ nội bộ tập đoàn.

b. Lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.

c. Lợi ích của cổ đông thiểu số.

d. Chênh lệch thanh lý công ty con.

e. Thuế thu nhập doanh nghiệp.

27. Để điều chỉnh doanh thu – giá vốn hàng bán lãi lỗ nội bộ tập đoàn, kế toán thực hiện bút toán:

a. Công ty mẹ: Giảm “doanh thu nội bộ”, “giá vốn hàng bán nội bộ”.

b. Công ty con: Giảm “doanh thu nội bộ”, “giá vốn hàng bán nội bộ”.

c. Cả hai bút toán trên.

d. Khác

28. Để điều chỉnh lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh, kế toán thực hiện bút toán:

a. Công ty mẹ: Tăng, giảm “Tổng lợi nhuận kế toán”/ Tăng, giảm “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp”.

b. Công ty con: Tăng, giảm “Tổng lợi nhuận kế toán”/ Tăng, giảm “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp”.

c. Cả hai bút toán trên.

d. Khác

29. Để điều chỉnh lợi ích của cổ đông thiểu số của các công ty con, kế toán công ty con thực hiện bút toán:

a. Tăng “Lợi ích của cổ đông thiểu số”.

b. Giảm “Lợi nhuận sau thuế TNDN”.

c. Cả hai bút toán trên.

d. Khác

30. Trường hợp lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số lớn hơn phần vốn góp của các cổ đông thiểu số tại thời điểm lập BCTC hợp nhất thì trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

a. Ghi nợ tài khoản vốn góp của cổ đông thiểu số.

b. Tính, phân bổ và trình bày số lỗ tối đa bằng vốn góp của tất cả cổ đông thiểu số.

b. Tính, phân bổ và trình bày số lỗ tối đa bằng vốn góp của cổ đông thiểu số không có nghĩa vụ ràng buộc và không có khả năng bù đắp khoản lỗ đó.

d. Khác

31. Công ty anh(chị) có điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp trên bảng báo cáo kết quả kinh doanh:

a. Có.

b. Không.

32. Công ty anh(chị) có tiến hành điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

a. Có.

b. Không.

33. Để điều chỉnh số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con, kế toán ghi nhận:

a. Số chênh lệch trên trừ đi nợ phải trả của công ty con tại ngày thanh lý được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ.

b. Giải trình thông tin trong bản thuyết minh BCTC hợp nhất về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý công ty con đến tình hình tài chính.

c. Cả a và b.

d. Khác

34. Để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất, kế toán có thể tiến hành theo phương pháp:

a. Trực tiếp.

b. Gián tiếp.

c. Khác.....

35. Các thông tin trên bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm:

- a. Đặc điểm hoạt động của công ty.
- b. Hệ thống kế toán và chính sách kế toán áp dụng.
- c. Thuyết minh số liệu của các khoản mục.

36. Để hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn, cần phải xây dựng hệ thống sổ sách để làm báo cáo hợp nhất như sau:

a. Sổ kế toán chi tiết. Xin vui lòng liệt kê một vài loại sổ và công dụng của chúng:

.....

b. Sổ kế toán tổng hợp. Xin vui lòng liệt kê một vài loại sổ và công dụng của chúng:

.....

C. Vấn đề đào tạo nhân sự để lập báo cáo tài chính hợp nhất:

37. Công ty anh(chị) có đào tạo cho nhân viên về nghiệp vụ lập BCTC hợp nhất thông qua:

- a. Chỉ cấp quản lý (giám đốc tài chính, kế toán trưởng,...) mới được tham gia các khoá huấn luyện bên ngoài. Sau đó, các chuyên gia này sẽ thực hiện việc đào tạo lại cho các nhân viên khác trong công ty.
- b. Tất cả các nhân viên kế toán đều được tham gia các khoá huấn luyện bên ngoài.
- c. Nhân viên tự nghiên cứu, tìm tòi thông qua chuẩn mực, thông tư hướng dẫn, tài liệu...
- d. Không.

38. Thời gian đào tạo các khoá huấn luyện nghiệp vụ:

- a. Dưới 1 tháng.
- b. Từ 1 – 3 tháng.
- c. Khác.....

39. Ý kiến anh(chị) về các khoá đào tạo:

.....

40. Thuận lợi của anh(chị) khi lập BCTC hợp nhất:

.....

41. Khó khăn của anh(chị) khi lập BCTC hợp nhất:

- a.Hướng dẫn của Bộ Tài Chính còn sơ sài, khó vận dụng vào thực tế
- b.Hướng dẫn của Bộ Tài Chính đầy đủ, dễ dàng vận dụng trong thực tế
- c.Khác.....

Xin chân thành cảm ơn các anh(chị)!.