

Kế toán loại trừ nợ nội bộ và số dư phát sinh trong nội bộ tập đoàn khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

TS Lê Đức Toàn*

C huẩn mực kế toán Việt Nam và các thông tư hướng dẫn đã quy định một số nguyên tắc và phương pháp lập BCTCHN. Tuy nhiên, một số vấn đề nghiệp vụ chưa được hướng dẫn đầy đủ, gây lúng túng cho các DN và những người giảng dạy kế toán. Trong phạm vi bài viết, xin đề cập đến việc loại trừ các giao dịch nội bộ như đầu tư vào công ty con, nợ nội bộ, xác định lợi ích cổ đông thiểu số, cổ tức trong nội bộ tập đoàn, lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận phát sinh trong năm, cổ tức đã nhận của cổ đông thiểu số v.v khi lập Bảng cân đối kế toán tập đoàn (BCĐKT tập đoàn) và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tập đoàn (BCKQHĐKD tập đoàn).

Báo cáo tài chính (BCTC) của tập đoàn được lập như là BCTC của một doanh nghiệp (DN). Để phản ánh trung thực, hợp lý về tình hình tài chính của tập đoàn và tránh sự trùng lặp về các giao dịch nội bộ, cần thiết phải loại trừ các giao dịch nội bộ và số dư phát sinh trong nội bộ tập đoàn khi lập và trình bày BCTC hợp nhất (BCTCHN).

Các vấn đề có tính nguyên tắc khi lập BCTCHN

Khi lập BCTCHN, cần chú ý một số vấn đề sau: *Một là*, các công ty riêng lẻ hợp pháp phải duy trì sổ sách kế toán riêng, việc ghi chép này phải được sử dụng như là cơ sở cho việc lập báo cáo hàng năm; *Hai là*, việc lập BCTCHN được thực hiện trên cơ sở BCTC của công ty mẹ và các công ty con; *Ba là*, khi hợp nhất, phải coi tập đoàn như là một đơn vị riêng biệt, tuy nhiên, một tập đoàn không duy trì việc ghi chép, báo cáo kế toán cho tập đoàn.

Các nghiệp vụ loại trừ các giao dịch nội bộ và số dư phát sinh trong nội bộ tập đoàn

Ví dụ, tại ngày 01/1/2009, Cty Cổ phần Bình Minh mua 70.000 cổ phiếu với mệnh giá 10.000 đ/cổ phiếu của Cty Cổ phần Việt Mỹ (chiếm 70% vốn chủ sở hữu của Cty CP Việt Hà) với giá mua 1.100 triệu. Cuối năm 2009, tổng giám đốc tập đoàn đã xác định lợi thế thương mại đã tổn thất 10%. Sau khi mua, cả hai công ty tiến hành hoạt động, tình hình lợi nhuận của hai công ty vào ngày 31/12/2009 như bảng 1. Giả sử, năm 2009, Cty Việt Hà có lợi nhuận sau thuế là 75 triệu và Cty Việt Hà giữ lại 15 triệu và phân chia 60 triệu cho các cổ đông. Yêu cầu lập BCĐKT tập đoàn và BCKQHĐKD tập đoàn ngày 31/12/2009.

Bảng cân đối kế toán tại ngày 01/1/2009 và 31/12/2009 của hai công ty như bảng 2, bảng 3.

Quá trình lập BCĐKT tập đoàn và BCKQHĐKD tập đoàn (Cty CP Bình Minh và Cty CP Việt Hà) như sau:

* ĐH Dân lập Duy Tân

Bảng 1

Đvt: triệu đồng

	Công ty Bình Minh ngày 31/12/2009	Công ty Việt Hà ngày 31/12/2009
Lợi nhuận gộp từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ	1120	75
Thu nhập từ hoạt động tài chính	400	20
Trong đó: Cổ tức nhận từ công ty con	42	
Chi phí hoạt động tài chính	220	15
Thu nhập khác	300	30
Chi phí khác	200	10
Lợi nhuận trước thuế TNDN	1400	100
Thuế TNDN 25%	350	25
Lợi nhuận sau thuế TNDN	1050	75

Hướng dẫn nghiệp vụ

Bước 1: Cộng trực tiếp các khoản mục không phải điều chỉnh

Bước 2: Loại trừ các khoản nợ phải thu, nợ phải trả trong nội bộ tập đoàn

(2) Nợ: Các khoản phải thu nội bộ 500

Có: Các khoản phải trả

nội bộ 500

Bước 3: Tính toán và ghi nhận lợi thế thương mại

(3) Nợ: Vốn đầu tư chủ sở hữu 700 tr

Nợ: Lợi nhuận chưa phân phối 140 (70% x 200 tr)

Nợ: Lợi thế thương mại

260 tr

Có: Đầu tư vào công ty con 1.100 tr

Bước 4: Điều chỉnh lợi thế thương mại (nếu có tổn thất)

(4) Nợ: Lợi nhuận chưa phân phối (Tập đoàn) 26 tr

Có: Lợi thế thương mại (10% x 260 tr) 26 tr

Bước 5: Tính toán và điều chỉnh giá trị thuần, phân bổ cho cổ đông thiểu số tại ngày 1/1/2009

Lợi ích của cổ đông thiểu số phải tính toán trong bước này gồm:

- Vốn đầu tư của cổ đông thiểu số: $30\% \times 1000 \text{ tr} = 300 \text{ tr}$

- Lợi nhuận chưa phân phối của cổ đông thiểu số: $30\% \times 200 \text{ tr} = 60 \text{ tr}$

(5) Nợ: Vốn đầu tư chủ sở hữu 300 tr

Nợ: Lợi nhuận chưa phân phối 60 tr

Có: Lợi ích của cổ đông thiểu số (tập đoàn) 360 tr

Cần lưu ý, khoản 360 tr lợi ích của cổ đông thiểu số không phải là khoản nợ của tập đoàn và khoản này có nghĩa trong tổng tài sản của tập đoàn có 360 tr không được sở hữu bởi các cổ đông của tập đoàn.

Bước 6: Tính toán và ghi nhận lợi ích của cổ đông thiểu số đối với lợi nhuận phát sinh năm 2009.

Trong lợi nhuận của Cty CP Việt Hà năm 2009 có 70% là lợi nhuận của các cổ đông tập đoàn và 30% là lợi nhuận của các cổ đông thiểu số, vì vậy, cần tính toán và điều chỉnh khi lập BCDKTHN.

Lợi nhuận sau thuế của Cty CP Việt Hà: 75 tr

30% lợi nhuận phân bổ cho cổ đông thiểu số ($30\% \times 75 \text{ tr}$) 22,5 tr

(6) Nợ: Lợi nhuận chưa phân

Bảng 2: Bảng cân đối kế toán ngày 1/1/2009 (tại ngày mua)

Đơn vị tính: triệu

	Công ty CP Bình Minh		Công ty CP Việt Hà	
	Nợ	Có	Nợ	Có
Tài sản				
1. Tiền & tương đương tiền	1000		200	
2. Phải thu khách hàng	2100		100	
3. Hàng tồn kho	2000		700	
4. TSCĐ	2000		500	
5. Đầu tư vào Cty Việt Hà	1100		-	
Cộng Tài sản	8200		1500	
Nguồn vốn				
1. Vay ngắn hạn		2000		150
2. Phải trả người bán		800		150
3. Vốn đầu tư chủ sở hữu		5000		1000
4. Lợi nhuận chưa phân phối		400		200
Cộng nguồn vốn		8200		1500

Bảng 3: Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/2009 (sau ngày mua)

Đơn vị tính: triệu

	Công ty CP Bình Minh		Công ty CP Việt Hà	
	Nợ	Có	Nợ	Có
Tài sản				
1. Tiền & tương đương tiền	1200		500	
2. Phải thu khách hàng	2300		620	
3. Phải thu nội bộ	500			
4. Hàng tồn kho	1600		600	
5. TSCĐ	1800		295	
6. Đầu tư vào Cty Việt Hà	1100			
Cộng Tài sản	8500		2015	
Nguồn vốn				
1. Vay ngắn hạn		2200		150
2. Phải trả người bán		600		150
3. Phải trả nội bộ				
4. Vốn đầu tư chủ sở hữu		5000		1000
5. Lợi nhuận chưa phân phối		700		200
Cộng nguồn vốn		8500		1500

Bảng 4: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 2009 tập đoàn (Cty Bình Minh và Cty Việt Hà)

Đơn vị tính: triệu

	Công ty CP Bình Minh ngày 31/12/2009	Công ty CP Việt Hà ngày 31/12/2009	Điều chỉnh		Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tập đoàn
			Tăng	Giảm	
Lợi nhuận gộp từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ	1120	75			1195
Thu nhập từ hoạt động tài chính	400	20			420
Trong đó: Cổ tức nhận từ công ty con	42			(42)	(42)
Chi phí hoạt động tài chính	220	15			235
Thu nhập khác	300	30			330
Chi phí khác	200	10			210
Lợi nhuận trước thuế	1400	100			1458
Thuế TNDN 25%	350	25			375
Lợi nhuận sau thuế	1050	75			1083
Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận phát sinh năm				(22,5)	(22,5)
Lợi nhuận sau thuế trong năm của Tập đoàn					1060,5

Bảng 5: Bảng cân đối kế toán tập đoàn ngày 31/12/2009

Đơn vị tính: triệu

	Công ty CP Bình Minh		Công ty CP Việt Hà		Bút toán điều chỉnh		Bảng cân đối kế toán hợp nhất	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Tăng	Giảm	Nợ	Có
Tài sản								
1. Tiền & tương đương tiền	1200		500				1700	
2. Phải thu khách hàng	2300		620				2920	
3. Phải thu nội bộ	500					(2) 500	-	
4. Hàng tồn kho	1600		600				2200	
5. TSCĐ	1800		295				2095	
6. Đầu tư vào Cty Việt Hà	1100					(3) 1100	-	
7. Lợi thế thương mại					(3) 260	(4) 26	234	
CỘNG TÀI SẢN	8500		2015				9149	
Nguồn vốn					Giảm	Tăng		
1. Vay ngắn hạn		2300		100				2400
2. Phải trả người bán		500		200				700
3. Phải trả nội bộ				500	(2) 500			-
4. Vốn đầu tư chủ sở hữu		5000		1000	(3) 700	(5) 300		5000
5. Lợi nhuận chưa phân phối		700		215	(3) 140	(7) 42		684,5
					(4) 26	(8) 18		
					(5) 60			
					(6) 22,5			
					(7) 42			
6. Lợi ích của cổ đông thiểu số					(8) 18	(5) 360		364,5
						(6) 22,5		
CỘNG NGUỒN VỐN		8500		2120				9149

phối 22,5 tr

Có: Lợi ích của cổ đông thiếu số 22,5 tr

Bước 7: Loại trừ cổ tức trong nội bộ tập đoàn.

Số cổ tức mà công ty mẹ nhận được trong năm 2009 từ công ty con phải được loại trừ trên BCTC hợp nhất

(7) Nợ Thu nhập hoạt động tài chính 42

Có Lợi nhuận chưa phân phối 42

Bước 8: Loại trừ cổ tức đã nhận của cổ đông thiếu số trong phần lợi tức sau thuế được trả cho các cổ đông.

Năm 2009, Cty Việt Hà có lợi nhuận sau thuế là 75 tr và

Cty Việt Hà giữ lại 15 triệu và phân chia 60 tr cho các cổ đông. Cổ đông thiếu số sở hữu 30% vốn trong Cty Việt Hà, vì vậy, được phân chia 18 tr. Cổ tức đã trả cho cổ đông thiếu số phải được loại trừ trên chỉ tiêu lợi ích của cổ đông thiếu số trên BCĐKT tập đoàn

(8) Nợ: Lợi ích của cổ đông thiếu số (BCĐKT tập đoàn) 18

Có: Lợi nhuận chưa phân phối (BCKQHĐKD tập đoàn) 18

Sau đó, lập BCĐKT tập đoàn và BCKQHĐKD tập đoàn như bảng 4.

BCKQHĐKD của tập đoàn được lập như trên phù hợp với tính toán:

Lợi nhuận của Cty Bình Minh 1.050

70% lợi nhuận có được tại Cty Việt Hà 52,5

Trừ; Cổ tức nội bộ (42)

Lợi nhuận trong BCKQHĐKD hợp nhất 1.060,5 (Bảng 5)

Bài viết chỉ giới hạn trong một số nghiệp vụ chủ yếu, chưa đề cập đến việc loại trừ các giao dịch nội bộ khác như doanh thu và chi phí phát sinh trong nội bộ tập đoàn, lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện v.v. Những vấn đề này sẽ được giới thiệu trong các bài viết trên số tiếp theo. ■

(Tiếp theo trang 17)

(1b) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi giảm Tài sản, đồng thời, ghi giảm Nợ phải trả hoặc Vốn chủ sở hữu.

(2) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi giảm 1 loại "Tài sản" đồng thời ghi tăng 1 loại Tài sản khác.

(3) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi giảm 1 loại NPT, hoặc Vốn CSH, đồng thời, ghi tăng 1 loại NPT, hoặc Vốn CSH khác.

(4a) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi tăng Chi phí đồng thời, ghi tăng Nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu, hoặc ghi giảm Tài sản.

(4b) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi giảm Chi phí, đồng thời, ghi giảm Nợ phải trả hoặc Vốn chủ sở hữu, hoặc ghi tăng Tài sản.

(5a) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi tăng Doanh thu,

Thu nhập khác, đồng thời, ghi giảm Nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu, hoặc ghi tăng Tài sản.

(5b) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh ghi giảm Doanh thu, thu nhập khác, đồng thời, ghi tăng Nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu, hoặc ghi giảm Tài sản.

(6a) Kết chuyển phần Điều chỉnh tăng doanh thu, thu nhập khác hoặc Điều chỉnh giảm chi phí (bao gồm cả điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp).

(6b) Kết chuyển phần Điều chỉnh tăng chi phí (bao gồm cả điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp) hoặc Điều chỉnh giảm doanh thu, thu nhập khác.

(7) Bút toán hợp nhất nhằm điều chỉnh Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Với cách tiếp cận gần gũi với những logic truyền thống đối với người làm kế toán hiểu theo cách ghi chép trên TK được khái quát như trên, có thể giúp cho người làm kế toán dễ dàng hình dung các bút toán hợp nhất cụ

thể khi lập BCTC hợp nhất. Khi nghiên cứu lý thuyết hạch toán kế toán, cần phải đưa ra từ một cách đặt vấn đề khoa học liên quan từng phương pháp hạch toán kế toán mang tính mở rộng, chuyên sâu, hoặc nâng cao để giúp cho người nghiên cứu chế độ kế toán, có thể hiểu được cơ sở khoa học của chính sách chế độ. Theo đó, có thể bố trí, phân bổ nội dung nghiên cứu phù hợp với từng cấp bậc đào tạo: hoàn chỉnh kiến thức đại học, cử nhân, sau đại học...

Với cách nhìn nhận vấn đề xử lý, cung cấp thông tin phục vụ lập BCTC hợp nhất từ một giả thiết vận dụng một phương pháp của khoa học kế toán, xin được trao đổi cùng các đồng nghiệp và mong nhận được các ý kiến đóng góp để hoàn thiện về vấn đề trao đổi này. Tác giả bài viết sẽ tiếp tục trao đổi về việc vận dụng phương pháp TK để đọc, hiểu từng loại bút toán hợp nhất cụ thể trong một dịp khác. ■