

# Đánh giá việc lập báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam

II PGS.TS MAI THỊ HOÀNG MINH

(Đại học Kinh tế TP.HCM)

Báo cáo tài chính hợp nhất có vai trò cung cấp thông tin cho nhiều đối tượng sử dụng, đặc biệt là cung cấp thông tin cho cổ đông của công ty mẹ. Báo cáo tài chính hợp nhất cho thấy được bức tranh và quá trình hoạt động cho cả tập đoàn. Đảm bảo thông tin chính xác và trung thực trên báo cáo tài chính là yêu cầu đặt ra cho các doanh nghiệp Việt Nam. Vì thế các doanh nghiệp rất cần dựa vào các hướng dẫn của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam để tìm ra phương pháp thích hợp có liên quan để phục vụ cho mục đích lập báo cáo tài chính hợp nhất. Trong khuôn khổ bài viết này người viết muốn đánh giá những thuận lợi, khó khăn và tồn tại khi các doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực Kế toán Việt Nam VAS 25- Báo cáo tài chính hợp nhất trong thực tế.







**N**hững thuận lợi khi áp dụng các chuẩn mực kế toán Việt Nam để lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Mục đích của chuẩn mực kế toán VAS 25 là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của công ty mẹ và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con, để tạo điều kiện nghiên cứu và lập báo cáo tài chính hợp nhất được dễ dàng ngoài việc áp dụng chuẩn mực số 25 để lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán báo cáo tài chính hợp nhất còn phải áp dụng các chuẩn mực có liên quan như 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”.

Việc ban hành các chuẩn mực có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính hợp nhất đã đáp ứng được nhu cầu lập báo cáo tài chính hợp nhất cho các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con. Trong nội dung của chuẩn mực số 25 quy định một số nội dung cần thiết cho việc lập BCTC hợp nhất như mục đích, phạm vi áp dụng, trình tự hợp nhất, trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, phương pháp kế toán và trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty

mẹ. Sau đó, Thông tư 25 đã hướng dẫn cụ thể một số nội dung của chuẩn mực 25 và cụ thể hoá nội dung cần thiết của các chuẩn mực có liên quan giúp cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất được dễ dàng hơn như: nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất; xác định thời điểm lập báo cáo tài chính hợp nhất và nơi nhận báo cáo tài chính; xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con; xác định được mối quan hệ giao dịch nội bộ; trình tự lập bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; hướng dẫn sử dụng sổ kế toán hợp nhất... giúp cho người làm công tác kế toán có thể thực hiện dễ dàng hơn.

Bên cạnh Thông tư 25 còn có Thông tư 20/2006/TT - BTC và Thông tư 21/2006/TT-BTC ban hành ngày 20/3/2006 hướng dẫn liên quan đến lập báo cáo tài chính hợp nhất cụ thể:

- Thông tư 20 đề cập phương pháp xác định và ghi nhận các khoản điều chỉnh khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu, trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong báo cáo tài chính hợp nhất, hướng dẫn phương pháp kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Ngoài ra, Thông tư này còn hướng dẫn nội dung điều chỉnh liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất khi thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót.

- Thông tư 21 hướng dẫn VAS 11- Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các nội dung: Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất khi hợp nhất kinh doanh; trường hợp hợp nhất kinh



doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con.

Như vậy, các chuẩn mực và các Thông tư hướng dẫn liên quan đến lập báo cáo tài chính hợp nhất đã đáp ứng được phần lớn yêu cầu trước mắt cho các doanh nghiệp hoặc các tổng công ty đang chuyển đổi và hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con. Bên cạnh đó, các chuẩn mực này là nền tảng cho việc hoàn thiện hơn nữa các chính sách, chế độ kế toán Việt Nam phù hợp với thế giới.

**Những vướng mắc và tồn tại của Thông tư 23 trong hướng dẫn lập BCTC hợp nhất.**

**►► Thứ nhất về mẫu bảng biểu:**

Các mẫu bảng biểu mà Thông tư 23 hướng dẫn đưa ra nhằm để lập BCTC hợp nhất, trong đó Sổ kế toán hợp nhất, Bảng tổng hợp kết quả kinh doanh hợp nhất, Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Tuy nhiên, khi tìm hiểu và tiếp cận các mẫu số thì ở các mẫu số có nhiều điểm không phù hợp và thông lệ chung và không khoa học, dẫn đến việc làm cho người làm công tác kế toán khó thực hiện và đối chiếu số liệu cụ thể:

**- Đối với sổ kế toán hợp nhất và Bảng cân đối kế toán hợp nhất**

Nhìn vào cột bút toán điều chỉnh trên mẫu Sổ kế toán hợp nhất và BCTC hợp nhất gồm có 2 phần: phần tăng (+); phần giảm (-)

Bút toán điều chỉnh tăng bao gồm Bên Nợ của các tài khoản thuộc tài sản và các tài khoản phần nguồn vốn; bút toán điều



chính giảm bao gồm Bên Có của các tài khoản thuộc tài sản và các tài khoản thuộc nguồn vốn. Theo nguyên tắc kế toán kép, nếu ta phản ánh bút toán để phản ánh tài khoản tài sản tăng - ghi Nợ (phần tăng) nhưng kết quả là các tài khoản phản ánh công nợ và vốn chủ sở hữu lại giảm. Ngược lại, nếu ta phản ánh bút toán để phản ánh tài khoản tài sản giảm - ghi Có (phần giảm) nhưng kết quả là các tài khoản phản ánh nợ và vốn chủ sở hữu lại tăng. Như vậy, việc ghi bút toán điều chỉnh như vậy là không phù hợp với thông lệ quốc tế về kế toán đồng thời làm cho người sử dụng hay bị nhầm lẫn trong việc ghi chép và đối chiếu số liệu.

Ngoài ra, trên Sổ kế toán hợp nhất ở cột diễn giải cứ mỗi một chỉ tiêu thì liên quan đến công ty mẹ và công ty con và chỉ tiêu kế tiếp lại phân ra là công ty mẹ và công ty con...vv. Như vậy, cụm từ “công ty mẹ”, “công ty con” cứ lặp đi lặp lại rất nhiều lần trong sổ kế toán hợp nhất, do đó thể hiện sự rườm rà, không khoa học.

**- Đối với Bảng Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Trong BCKQKD hợp nhất thì cột điều chỉnh phần tăng, phần giảm lại ghi chung cột mà không qui định cụ thể là tăng thì ghi bình thường, còn giảm thì ghi trong ngoặc, thể hiện tính không nhất quán. Điều đó gây khó khăn cho các đối tượng sử dụng BCTC và các cơ quan trong việc kiểm tra số liệu vì qui định không thống nhất.

Thiết nghĩ nên đổi từ “Tăng” thành “Nợ” và “Giảm” thành “Có” và cột điều chỉnh chia ra làm 2 phần Nợ, Có.

►► **Thứ hai:** Theo hệ thống kế

toán cao cấp của Mỹ thì các bút toán điều chỉnh được ghi vào Sổ kế toán hợp nhất trước, sau đó mới ghi đồng thời vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất và Bảng cân đối kế toán hợp nhất - cách hướng dẫn như thế vừa dễ hiểu và đảm bảo tính khoa học, trong khi đó Thông tư 23 hướng dẫn lại làm không đúng quy trình như thế, mà các bút toán điều chỉnh phản ánh một cách rời rạc, tách biệt nhau để lập từng báo cáo tài chính một. Với cách hướng dẫn như vậy sẽ rất khó thực hiện và đối chiếu, kiểm tra số liệu, định vị các sai sót (nếu có) để lập một báo cáo tài chính hợp nhất hoàn chỉnh.

►► **Thứ ba:** Trong phần ví dụ minh họa để xác định tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp với nội dung ví dụ như sau: Tổng Công ty Jico đầu tư vào Công ty cổ phần Pico 10.000 cổ phiếu/15.000 cổ phiếu phát hành của Công ty Pico với mệnh giá cổ phiếu là 100.000 đồng/ cổ phiếu. Như vậy, Tổng công ty Jico nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con Pico là 10.000 cổ phiếu/15.000 cổ phiếu = 67%. Công ty cổ phần Pico đầu tư trực tiếp vào Công ty TNHH Han tổng số vốn là 500.000.000 đồng và có tỷ lệ quyền biểu quyết là 33%.

Như vậy, xác định phần lợi ích của Tổng Công ty Jico với Công ty TNHH Han là: *xem bảng cuối trang.*

Công ty TNHH Han là Công ty con của Tổng Công ty Jico và tỷ lệ lợi ích của Tổng Công ty Jico là 22,11% (chú thích: Trang 94, 95; Mục 2.2.2, Phần b; Thông tư 23)

Nhìn vào cách kết luận trên của Thông tư 23 thì quan hệ giữa Công ty Jico và Công ty Han là quan hệ công ty mẹ - công ty con-

Nhưng theo chuẩn mực số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” thì thực chất quan hệ giữa công ty Jico và công ty Han không thể là quan hệ công ty mẹ - công ty con mà công ty Han chỉ là công ty liên kết của Công ty Jico vì công ty Jico chỉ nắm 33% quyền biểu quyết tại Han.

Và một điểm không phù hợp nữa là bút toán điều chỉnh “Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con” Thông tư hướng dẫn: (Mục d; Trang 100; Thông tư 23)

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số

Giảm khoản mục - Lợi nhuận sau thuế TNDN

Theo thông lệ chung thì khoản ghi Nợ được ghi trước, khoản ghi Có được ghi sau, nhưng Thông tư lại ghi ngược lại - không phù hợp với thông lệ chung.

\* Những vấn đề mà Thông tư 23 hướng dẫn còn đề cập nhưng không giải quyết triệt để như:

Thứ nhất: Vấn đề xảy ra trong giao dịch nội bộ giữa các công ty trong tập đoàn.

Trong thực tế, giao dịch nội bộ xảy ra trong tập đoàn khi thành viên trong tập đoàn cung cấp hàng hoá dịch vụ qua lại lẫn nhau, nhưng trong Thông tư hướng dẫn chỉ còn đề cập đến việc loại trừ các chỉ tiêu liên quan đến các giao dịch nội bộ trong tập đoàn đó là nghiệp vụ công ty mẹ bán hàng cho công ty con (giao dịch xuôi chiều), còn trường hợp giao dịch ngược chiều (công ty con bán hàng cho công ty mẹ) thì không được đề cập và Thông tư 23 thiếu hướng dẫn cụ thể về từng trường hợp hàng hoá giao dịch nội bộ cho từng trường

Tỷ lệ (%) lợi ích của Tổng công ty Jico ở Công ty TNHH Han đầu tư gián tiếp (công ty con)	=	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty cổ phần PICO (Công ty con đầu tư gián tiếp)	x	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty TNHH Han (công ty con đầu tư gián tiếp)
22,11%	=	67%	x	33%



hợp:

- Hàng hoá đã bán hết ra ngoài;
- Hàng hoá chưa bán hết ra ngoài.

Trong giao dịch nội bộ trong tập đoàn, đối với nghiệp vụ cung cấp hàng hoá lẫn nhau, Thông tư 23 không phân biệt cụ thể hàng hoá giao dịch đó là hàng tồn kho hay hàng hoá đó là TSCĐ; và không phân biệt chi tiết hơn là tài sản mua về nhằm mục đích sử dụng hay là mục đích bán lại. Và nếu như thế thì các bút toán điều chỉnh giao dịch nội bộ là hàng tồn kho khác với giao dịch nội bộ là tài sản cố định cho từng trường hợp cụ thể là khác nhau.

Một vấn đề nữa mà Thông tư 23 hướng dẫn chỉ đề cập nghiệp vụ giao dịch nội bộ trong niên độ, không giải quyết cho các năm sau (từ năm thứ 2 trở đi).

Thứ hai: Trong VAS 25 có quy định là công ty mẹ phải hợp nhất toàn bộ các công ty con trong và ngoài nước, nhưng trong Thông tư hướng dẫn lại không quy định cụ thể việc ảnh hưởng tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính từ hoạt động ở nước ngoài để lập báo cáo tài chính hợp nhất của đơn vị báo cáo.

Thứ ba: Thông tư 23 chưa đưa ra đầy đủ các trường hợp xác định quyền kiểm soát mà chỉ đưa ra hai trường hợp đó là:

- Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với 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 và vừa đầu tư trực tiếp.

Như vậy, Thông tư 23 còn thiếu trường hợp xác định quyền kiểm soát gián tiếp.

Có thể nói, những khó khăn, vướng mắc của các công ty khi lập báo cáo tài chính hợp nhất hiện nay qua khảo sát thực tế trong việc lập báo cáo tài chính hợp nhất là việc xác định phạm vi hợp nhất báo cáo tài chính của công ty và các công ty thành viên.



Mặc dù hiện tại chuẩn mực kế toán số 25 “ Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con ” đã ban hành kèm theo Thông tư 23/2005/TT-BTC nhằm hướng dẫn thực hiện chuẩn mực này. Nhưng do đây là một vấn đề còn tương đối mới, đồng thời các công ty cũng chưa hề lập báo cáo tài chính hợp nhất cũng như xác định các số dư trên các khoản đầu tư từ những năm trước để tiến hành các bút toán điều chỉnh theo qui định.

Một khó khăn mà hiện nay các công ty đang gặp phải là vấn đề cán bộ kế toán, hầu hết các nhân viên kế toán của các công ty và các đơn vị thành viên chưa hề được đào tạo các kỹ thuật cũng như phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất và do đó chưa có kinh nghiệm trong vấn đề lập báo cáo tài chính hợp nhất. Chính vì vậy mà hiện nay các công ty chỉ còn có các bộ phận kế toán phần hành mà chưa có bộ phận chuyên về việc lập báo cáo tài chính hợp nhất. Trong khi đó tại các công ty,

các tập đoàn lớn, nơi có yêu cầu lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chính bộ phận này lại chiếm một vị trí quan trọng và đòi hỏi phải có nhiều kinh nghiệm cũng như kiến thức chuyên môn về kế toán, đặc biệt là kế toán hợp nhất.

Hiện nay, do các giao dịch nội bộ của các công ty và các đơn vị thành viên diễn ra tương đối nhiều, đồng thời việc hạch toán các nghiệp vụ này tại các công ty và từng đơn vị thành viên chưa thống nhất, do vậy, việc thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ sẽ gặp khó khăn. Đặc biệt, các số liệu cũ từ các năm trước chuyển sang để đưa vào báo cáo hợp nhất chưa hề có, vì từ trước đến giờ các công ty không theo dõi những khoản mục này trên một sổ sách riêng.

Ngoài ra, mặc dù các công ty đã sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ công tác kế toán nhưng chỉ dừng lại ở việc lập báo cáo tài chính thông thường mà chưa phục vụ việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, vì vậy sẽ phải mất thời

gian và kinh phí để chuyển đổi nhằm đáp ứng yêu cầu của việc lập báo cáo tài chính hợp nhất và trong thời gian đầu để cung cấp thông tin sẽ gặp nhiều khó khăn.

Từ những vướng mắc trên đây thiết nghĩ các nhà soạn thảo chuẩn mực cần tiếp tục hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 25 dựa trên một số nguyên tắc sau:

**▶▶ Đồng bộ**

Báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm nhiều báo cáo khác nhau được hợp nhất từ báo cáo riêng của công ty mẹ và các công ty con nên việc hoàn thiện phải được thực hiện đồng bộ cho tất cả các báo cáo từ nội dung hợp nhất, trình tự hợp nhất và phương pháp điều chỉnh, xử lý để định lượng thông tin hợp nhất. Ngoài ra nguyên tắc đồng bộ cũng đặt ra yêu cầu là việc hoàn thiện phải được thực hiện đồng thời từ việc soạn thảo chế độ kế toán đến việc hướng dẫn thực hiện và thực hiện báo cáo tài chính hợp nhất.

**▶▶ Thống nhất**

Việc hợp nhất báo cáo tài chính liên quan đến kế toán của tất cả các đơn vị kế toán thuộc tập đoàn (hoặc tổng công ty) nên để thuận lợi cho việc xử lý thông tin và hợp nhất báo cáo cũng như đảm bảo được tính hợp lý cho thông tin thì việc thực hiện kế toán ở công ty mẹ và các công ty con phải thống nhất về chính sách kế toán và kỹ kế toán; đặc biệt là phải có sự thống nhất trong tổ chức theo dõi các khoản cung cấp nội bộ nhằm tạo thuận lợi cho việc xác định các khoản mục thuộc báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.

**▶▶ Tuần tự**

Mô hình công ty mẹ - công ty con còn khá mới trong hoạt động kinh doanh ở Việt Nam và chưa mang tầm của công ty đa quốc gia nên nguyên tắc tuần tự theo sự phát triển của mô hình này cũng được xem là nguyên tắc chi phối việc hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất. Việc hoàn thiện chỉ giới hạn trong phạm vi và

thực tiễn hoạt động hiện tại của doanh nghiệp Việt Nam tổ chức theo mô hình công ty mẹ - công ty con. Việc chuyển đổi và hợp nhất báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài cũng như vấn đề hợp nhất kinh doanh chưa đề cập trong nội dung hoàn thiện.

**Đối với báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho các doanh nghiệp ở Việt Nam**

**▶▶ Cần hoàn thiện mô hình tổ chức phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất:**

Doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con bao gồm nhiều đơn vị kế toán có nhiệm vụ tổ chức kế toán và lập báo cáo tài chính riêng nên để có cơ sở hợp nhất báo cáo tài chính cho toàn doanh nghiệp cần thiết phải nghiên cứu và thiết kế mô hình kế toán phù hợp với quy mô và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp. Mô hình kế toán này vừa phải bảo đảm cung cấp thông tin riêng cho từng đơn vị kế toán, vừa phải bảo đảm chuyển tải kịp thời, đầy đủ các thông tin cần thiết cho việc hợp nhất báo cáo tài chính để phục vụ cho yêu cầu quản lý chung trong phạm vi toàn doanh nghiệp.

Mô hình tổ chức kế toán áp dụng cho doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con phải chứa đựng được một số nội dung sau:

Xác lập được một quy chế tổ chức kế toán cho toàn công ty và cho từng đơn vị thành viên trên cơ sở vừa đảm bảo tính thống nhất, vừa bảo đảm tính độc lập để phù hợp với yêu cầu chuyển tải thông tin và yêu cầu hoạt động thực tế trong từng đơn vị.

Cơ cấu bộ máy kế toán được thiết kế vừa theo quan hệ hàng dọc từ công ty mẹ đến các công ty con vừa theo quan hệ hàng ngang giữa các công ty con với nhau, để qua đó tạo được sự phối hợp khi thực hiện các chính sách kế toán và trao đổi thông tin.

Thiết lập được hệ thống sổ kế

toán chi tiết có tính thống nhất trong toàn đơn vị liên quan đến các hoạt động đầu tư và trao đổi nội bộ để giúp cho từ đơn vị thành viên có thể tính toán, điều chỉnh được các chỉ tiêu liên quan đến tình hình đầu tư lẫn nhau và cung cấp sản phẩm lẫn nhau đã thực hiện và chưa thực hiện giá trị.

Mô hình này phải đặt trọng tâm vào mục tiêu tăng cường được khả năng kiểm soát nội bộ từng đơn vị thành viên và trong toàn công ty thông qua việc xây dựng cơ chế kiểm soát mang tính tập trung được thực hiện bởi một bộ phận chuyên trách nằm trong bộ máy kế toán của công ty mẹ.

Thiết kế và đưa vào ứng dụng được một phần mềm kế toán thống nhất trong toàn bộ đơn vị để tăng cường hiệu quả công tác, tăng cường khả năng kiểm soát và trao đổi thông tin cũng như thực hiện được các kỹ thuật xử lý khi hợp nhất báo cáo tài chính.

**▶▶ Xây dựng chính sách kế toán thống nhất trong toàn doanh nghiệp**

Việc xây dựng một chính sách kế toán áp dụng thống nhất cho các đơn vị thành viên trong toàn doanh nghiệp có ý nghĩa quan trọng trong việc đảm bảo tính hợp lý đáng tin cậy của thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất, giúp cho công ty mẹ dễ dàng trong vấn đề kiểm soát và xác lập những chỉ tiêu tổng hợp gắn với phạm vi toàn doanh nghiệp. Hơn nữa việc xây dựng và áp dụng chính sách kế toán thống nhất là điều kiện cần thiết để thực hiện việc hợp nhất báo cáo tài chính.

**▶▶ Hoàn thiện nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất:**

**\* Đối với bảng cân đối kế toán hợp nhất**

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

Nguyên tắc điều chỉnh là 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 hoàn toàn trên bảng cân đối kế toán hợp nhất.

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

Khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 100% vốn cổ đông của công ty con thì sẽ xuất hiện khoản mục “Lợi ích của cổ đông thiểu số”. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con được xác định và trình bày trong một chỉ tiêu riêng trên bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con gồm:

Phần lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định theo chuẩn mực kế toán “hợp nhất kinh doanh”. Giá trị này được 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 thu nhập thuần sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Giá trị này được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh

doanh của cổ đông thiểu số và tổng giá trị các khoản chênh lệch so sánh giá tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái...

Điều chỉnh số dư các tài khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn: Số dư các khoản phải trả giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

Điều chỉnh các khoản lãi (lỗ) chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch giữa các đơn vị trong tập đoàn: Các khoản lãi (lỗ) chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ đang nằm trong giá trị tài sản như hàng tồn kho, tài sản cố định, lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp phải được loại trừ hoàn toàn.

**\* Đối với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất**

Nguyên tắc điều chỉnh cơ bản là các khoản doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi, lỗ nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ, nhưng cần phân biệt các đối tượng giao dịch khác nhau như: hàng tồn kho, tài sản cố định...

Đối với các giao dịch về hàng tồn kho:

Trường hợp hàng tồn kho giao

dịch trong tập đoàn đã bán hết cho bên ngoài thì chỉ cần điều chỉnh giảm doanh thu và giá vốn hàng bán.

Trường hợp hàng tồn kho chưa được bán hết cho bên ngoài thì sẽ có một khoản lãi (lỗ) chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ. Khoản lãi (lỗ) chưa thực hiện này đã được loại trừ trên bảng cân đối kế toán hợp nhất bằng bút toán điều chỉnh các chỉ tiêu, giá trị hàng tồn kho và giá trị chưa phân phối. Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, khoản lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện phải được loại trừ cùng với doanh thu và giá vốn hàng bán.

Mặt khác, chúng ta cũng cần phải lưu ý đến tính chất “thuận chiều” hay “ngược chiều” của các giao dịch trong nội bộ tập đoàn vì nó sẽ ảnh hưởng đến lợi ích của cổ đông thiểu số: nếu bán hàng “thuận chiều” tức công ty mẹ bán hàng cho công ty con, thì lợi nhuận riêng của công ty mẹ sẽ bao gồm cả khoản lãi chưa thực hiện (nếu có) còn lợi nhuận của công ty con thì không bị ảnh hưởng gì; nếu bán hàng “ngược





chiều”, tức công ty con bán hàng cho công ty mẹ thì lợi nhuận của công ty con bao gồm cả khoản chưa được thực hiện (nếu có), còn lợi nhuận của công ty mẹ thì không ảnh hưởng. Tuy nhiên, khi hợp nhất báo cáo tài chính thì lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận thuần sau thuế thu nhập doanh nghiệp của công ty con lại có liên quan đến khoản lợi nhuận chưa thực hiện này vì căn cứ để phân chia lợi ích cho các cổ đông là tỷ lệ góp vốn kinh doanh và lợi nhuận sau thuế của những đơn vị này.

Lợi ích của cổ đông thiểu số sau trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con phải được loại trừ trước khi hợp nhất báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con để xác định lãi (lỗ) thuần trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của những đối tượng sở hữu công ty mẹ.

Bút toán điều chỉnh là ghi giảm “lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp” của công ty con và ghi tăng “lợi ích của cổ đông thiểu số”. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

**Đối với các giao dịch về tài sản cố định**

Trường hợp tài sản cố định không phải tính khấu hao

Khi có sự chuyển nhượng TSCĐ không phải tính khấu hao giữa các công ty trong cùng tập đoàn, theo một giá khác hơn là giá trị trên sổ kế toán thì sẽ tạo ra một khoản lãi vay hay lỗ chưa thực hiện. Khoản lãi hay lỗ này sẽ xuất hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty thành viên ở bên bán trong kỳ có sự chuyển nhượng nhưng phải được loại trừ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp tài sản cố định phải tính khấu hao

Các bút toán điều chỉnh để loại

trừ khoản lãi, lỗ chưa thực hiện trên báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ và báo cáo tài chính hợp nhất sẽ phức tạp hơn nhiều so với TSCĐ không phải tính khấu hao. Sự phức tạp này là do nghiệp vụ tính khấu hao ảnh hưởng đến lợi nhuận của công ty mẹ và báo cáo tài chính hợp nhất trong các năm mà TSCĐ được giữ lại để sử dụng.

**Một số kiến nghị**

Để hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam cần thiết có sự kết hợp đồng bộ từ khâu soạn thảo chế độ kế toán đến khâu đào tạo kế toán và thực hiện công tác kế toán. Sau đây là một số kiến nghị cụ thể có liên quan đến vấn đề này.

**Đối với Bộ Tài chính**

Thống nhất các văn bản liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất thành một văn bản pháp lý để phổ biến một cách rộng rãi nhằm tạo thuận lợi cho việc nghiên cứu và ứng dụng báo cáo tài chính hợp nhất.

Nên phối hợp với các trường đại học có đào tạo chuyên ngành kế toán để hội thảo thực hiện các đề tài liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất nhằm giúp cho các quy định được ban hành có được tính khoa học, hiện đại và phù hợp với môi trường pháp lý và kinh doanh ở Việt Nam.

**Đối với các doanh nghiệp**

Nghiên cứu và ban hành quy chế tổ chức kế toán trong đơn vị để bảo đảm tính thống nhất khi thực hiện các chính sách kế toán, kỹ kế toán cũng như việc ghi nhận các thông tin chi tiết liên quan đến vấn đề cung cấp nội bộ nhằm giúp cho việc thu nhận và xử lý các thông tin khi hợp nhất báo cáo tài chính được thuận lợi, dễ dàng và có được những thông tin hợp lý.

Nghiên cứu và xây dựng mô hình tổ chức kế toán phù hợp với tình hình tổ chức quản lý, tổ chức kinh doanh và đặc điểm hoạt

động để có được những thông tin thích hợp khi đánh giá các công ty con và phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Thiết kế hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp để đảm bảo cho các thông tin được thu nhận và trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất có được sự tin cậy cần thiết cho các đối tượng sử dụng thông tin, đặc biệt là các công ty kiểm toán.

Nâng cao trình độ hiểu biết của nhà quản lý tại doanh nghiệp khi nhận được các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất để các đối tượng này sử dụng báo cáo tài chính hợp nhất thành một công cụ hữu ích cho việc kiểm soát và ra quyết định liên quan đến hoạt động của toàn doanh nghiệp.

Có thể nói việc lập báo cáo tài chính hợp nhất của các công ty và tập đoàn là một công việc hết sức phức tạp, vì nó liên quan tới những giá trị vô cùng lớn, với nhiều công ty khác nhau, cùng với vô số những giao dịch trong nội bộ công ty hay tập đoàn, với những ảnh hưởng khác nhau đến những khoản lãi, hoặc lỗ đã thực hiện và chưa thực hiện của các công ty trong tập đoàn, do vậy việc hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 25 để có thể ứng dụng trong thực tế là một vấn đề hết sức cần thiết. **KT**

**Tài liệu tham khảo**

- Chế độ kế toán theo Quyết định số 15/QĐ/BTC ngày 20/3/2006.
- Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam . Nhà xuất bản tài chính Hà Nội 4.2006
- Phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất - Huỳnh Thị Kim Phượng.
- Hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho tổng công ty - Võ Văn Nhị.
- Khảo sát một số công ty: May Việt Tiến, Công ty Cổ phần khu công nghiệp Tân Tạo.