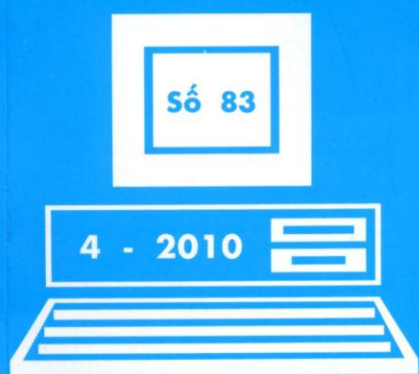


ISSN 1859-1914



tạp chí

# KẾ TOÁN

**HỘI KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

VIETNAM ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS (VAA)



**Hai thập kỷ đồng hành cùng  
kế toán trưởng**

của KTV, cũng không nên quy định một cách cứng nhắc việc KTV phải tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính. Chỉ cần quy định, KTV phải có nghĩa vụ học tập và học tập cũng là quyền lợi của KTV. Còn cách thức học nên dành cho KTV lựa chọn bởi trong thực tế, nếu không thường xuyên tự trau dồi, cập nhật, KTV không đủ kiến thức để làm việc. Vì vậy, để đảm bảo chất lượng công việc, buộc mỗi KTV tự học tập.

Điều 16 và Điều 23, dự thảo Luật, có quy định bắt buộc kiểm toán viên hành nghề và doanh

nh nghiệp kiểm toán phải là hội viên của hội nghề nghiệp về kiểm toán. Điều này mâu thuẫn với các quy định của pháp luật trước đây về tổ chức hội nghề nghiệp. Hội nghề nghiệp là tổ chức tự nguyện, cá nhân và tổ chức chỉ tham gia tổ chức hội khi họ thấy rõ được quyền lợi của mình trong tổ chức đó. Vì vậy, để đảm bảo sự thống nhất với các quy phạm pháp luật khác, nên bỏ quy định bắt buộc KTV hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán phải là hội viên của hội nghề nghiệp.

Điều 33- Quyền của DN kiểm toán, nên bổ sung thêm một ý là: *DN có quyền từ chối không hợp*

*đồng kiểm toán với những đơn vị mà DN kiểm toán nhận thấy sẽ không đảm bảo tính độc lập trong kiểm toán.*

Điều 35- Trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán, cần quy định thêm một nội dung: DN phải có trách nhiệm tổ chức đào tạo bồi dưỡng cho KTV của đơn vị.

Trên đây là những ý kiến trao đổi của cá nhân tác giả. Với kỳ vọng sự phát triển vững chắc của thị trường dịch vụ kiểm toán sau khi văn bản pháp luật điều chỉnh lĩnh vực hoạt động này ra đời, rất mong, các nhà soạn thảo Luật xem xét và hoàn thiện hơn những nội dung, quy định trong dự thảo. □

# Vận dụng phương pháp của nguyên lý kế toán phương pháp tài khoản để tìm hiểu về lập báo cáo tài chính hợp nhất

□ TS. Trương Thị Thủy  
Ths. Chúc Anh Tú\*

**Bảng 1**

Hình thức biểu hiện của phương pháp tổng hợp cân đối số liệu là BCTC, bao gồm: BCTC riêng và BCTC hợp nhất. Phương pháp tài khoản là một trong những phương pháp của hạch toán kế toán giúp tổng hợp, xử lý và cung cấp thông tin lập BCTC. Thông qua khái quát quá trình xử lý thông tin trên tài khoản kế toán, thấy được dòng tài chính trong đơn vị một cách rõ ràng, toàn diện và lô gic. Trong phạm vi bài viết này, xin đặt vấn đề “giả sử” sử dụng

\* Học viện Tài chính

Ghi Nợ	Ghi Có
*Điều chỉnh làm <u>tăng</u> các khoản mục: - Tài sản (hàng tồn kho; tài sản cố định; các khoản đầu tư liên kết liên doanh,...): (khoản mục chi tiết liên quan) - Lợi ích của cổ đông thiểu số - Chi phí (khoản mục chi tiết liên quan) - Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Cổ phiếu quỹ	*Điều chỉnh làm <u>giảm</u> các khoản mục: - Tài sản (hàng tồn kho; tài sản cố định; các khoản đầu tư liên kết liên doanh,...): (khoản mục chi tiết liên quan) - Lợi ích của cổ đông thiểu số - Chi phí (khoản mục chi tiết liên quan) - Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Cổ phiếu quỹ
* Điều chỉnh làm <u>giảm</u> các khoản mục: - Nợ phải trả (khoản mục chi tiết liên quan) - Vốn chủ sở hữu (khoản mục chi tiết liên quan) - Doanh thu và thu nhập khác (khoản mục chi tiết liên quan) - Các khoản Hao mòn tài sản cố định, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, khoản dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn, khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi	* Điều chỉnh làm <u>tăng</u> các khoản mục: - Nợ phải trả (khoản mục chi tiết liên quan) - Vốn chủ sở hữu (khoản mục chi tiết liên quan) - Doanh thu và thu nhập khác (khoản mục chi tiết liên quan) - Các khoản Hao mòn tài sản cố định, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, khoản dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn, khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi

phương pháp tài khoản để xử lý thông tin tài chính phục vụ lập BCTC hợp nhất.

BCTC của một tập đoàn được trình bày như BCTC 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 theo quy định của chuẩn mực này.

Theo quy định hiện hành, các tổng công ty có ít nhất một công ty trực thuộc đã cổ phần hoá và các tập đoàn kinh tế theo mô hình công ty mẹ- con phải lập BCTC hợp nhất. Vấn đề hợp nhất kinh doanh và lập BCTC hợp nhất là vấn đề mới mẻ cả về lý luận và thực tiễn. Trong lộ trình xây dựng, công bố các chuẩn mực kế toán Việt Nam, dựa trên cơ sở nghiên cứu các chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực quốc tế về BCTC IAS 27 và IFRS 3, Bộ Tài chính đã ban hành VAS11- Hợp nhất kinh doanh và VAS25-BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con, đồng thời, ban hành các thông tư hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán này như Thông tư 23, Thông tư 21, và Thông tư 161, trong đó, hướng dẫn các kỹ thuật lập BCTC hợp nhất.

Trình tự hợp nhất được thực hiện qua các bước cơ bản:

Bước 1: Hợp cộng các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn.

Bước 2: Loại trừ toàn bộ 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

Bảng 2

Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
+ Tổng hợp giá trị tài sản tương ứng của tập đoàn từ BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con.	
+Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua	+ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua
+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua đến đầu kỳ	+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua” trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua đến đầu kỳ
+ Phần sở hữu Chênh lệch tăng Vốn chủ sở hữu của công ty liên kết, liên doanh do điều chỉnh liên quan đầu tư liên kết liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu	+ Phần sở hữu Chênh lệch tăng Vốn chủ sở hữu của công ty liên kết, liên doanh do điều chỉnh liên quan đầu tư liên kết liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu
+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư đến đầu kỳ	+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư đến đầu kỳ
Dư nợ: sau khi tổng hợp, điều chỉnh, số dư nợ làm căn cứ lập các chỉ tiêu liên quan trên phần Tài sản của BCĐKT hợp nhất.	

Bảng 3

Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
	+ Tổng hợp các khoản nợ phải trả tương ứng của tập đoàn từ BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con.
+Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua	+ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua
+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua đến đầu kỳ	+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua đến đầu kỳ
+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư” trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư” đến đầu kỳ	+ Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư” trong kỳ + Lũy kế số đã phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty liên kết, liên doanh tại ngày đầu tư” đến đầu kỳ
Dư có: sau khi tổng hợp, điều chỉnh, số dư có làm căn cứ lập các chỉ tiêu liên quan trên phần “Nợ phải trả” của bảng cân đối kế toán hợp nhất.	

**Bảng 4**

Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
	+ Tổng hợp các khoản vốn chủ sở hữu tương ứng của tập đoàn từ BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con.
+ Loại trừ vốn góp của chủ sở hữu của công ty mẹ vào công ty con + Lợi ích của cổ đông thiểu số	
+ Chênh lệch giảm Vốn chủ sở hữu do điều chỉnh liên quan đầu tư liên kết liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu	+ Chênh lệch tăng Vốn chủ sở hữu do điều chỉnh liên quan đầu tư liên kết liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu
Dư Có: sau khi tổng hợp, điều chỉnh, số dư có làm căn cứ lập các chỉ tiêu liên quan trên phần Vốn chủ sở hữu của BCĐKT hợp nhất.	

**Bảng 5**

Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
	+ Tổng hợp doanh thu và thu nhập khác tương ứng của tập đoàn từ BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con.
*Điều chỉnh giảm: +Lợi nhuận, Cổ tức được chia ... +Doanh thu nội bộ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của tài sản công ty <u>liên kết, liên doanh</u> tại ngày đầu tư trong kỳ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>nhỏ hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty <u>liên kết, liên doanh</u> tại ngày đầu tư” trong kỳ + Phân bổ Lợi thế thương mại phát sinh do đầu tư vào công ty <u>liên kết, liên doanh</u> tại ngày đầu tư trong kỳ	* Điều chỉnh tăng (nếu có) + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty <u>liên kết, liên doanh</u> tại ngày đầu tư trong kỳ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty <u>liên kết, liên doanh</u> tại ngày đầu tư trong kỳ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua trong kỳ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý <u>lớn hơn</u> giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua trong kỳ
*Kết chuyển các khoản điều chỉnh tăng Doanh thu và thu nhập khác	*Kết chuyển các khoản điều chỉnh giảm Doanh thu và thu nhập khác
Số liệu sau khi tổng hợp, điều chỉnh, làm căn cứ lập các chỉ tiêu liên quan về Doanh thu, và thu nhập khác của báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.	

**Bảng 6**

Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
+Tổng hợp doanh thu và thu nhập khác tương ứng của tập đoàn từ BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con.	
*Điều chỉnh tăng chi phí (nếu có): + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản công ty con tại ngày mua” trong kỳ + Phân bổ Chênh lệch giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của các khoản nợ phải trả có thể xác định được công ty con tại ngày mua trong kỳ	*Điều chỉnh giảm chi phí (nếu có)
*Kết chuyển các khoản điều chỉnh giảm Chi phí	*Kết chuyển các khoản điều chỉnh tăng Chi phí
Số liệu sau khi tổng hợp, điều chỉnh, làm căn cứ lập các chỉ tiêu liên quan về Chi phí của báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.	

và ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 3: Phân bổ lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 4: Tách lợi ích của cổ đông thiểu số.

Bước 5: Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong tập đoàn.

Bước 6: Lập các bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất.

Bước 7: Lập BCTC hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ.

Các khoản mục trên BCTC hợp nhất là: Tài sản (hàng tồn kho; tài sản cố định; các khoản đầu tư liên kết liên doanh,...): (khoản mục chi tiết liên quan); Nợ phải trả (khoản mục chi tiết liên quan); Vốn chủ sở hữu (khoản mục chi tiết liên quan); Lợi ích của cổ đông thiểu số; Doanh thu và thu nhập khác (khoản mục chi tiết liên quan); Chi phí (khoản mục chi tiết liên quan); Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

Về nguyên tắc phản ánh các bút toán điều chỉnh, đã được hướng dẫn các thuật ngữ ghi tăng, ghi giảm (theo TT23/2005/TT-BTC ngày 30/3/2005 và TT21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006): Cách ghi bút toán hợp nhất như vậy đưa ra trình tự hợp nhất ghi tăng, hoặc ghi giảm trực tiếp vào từng khoản mục tăng, giảm, liên quan tới từng BCTC.

\*Hoặc “ghi Nợ”, “ghi Có” (theo TT 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007) vào các khoản mục liên quan, cụ thể như bảng 1.

Cách ghi bút toán hợp nhất

Bảng 7

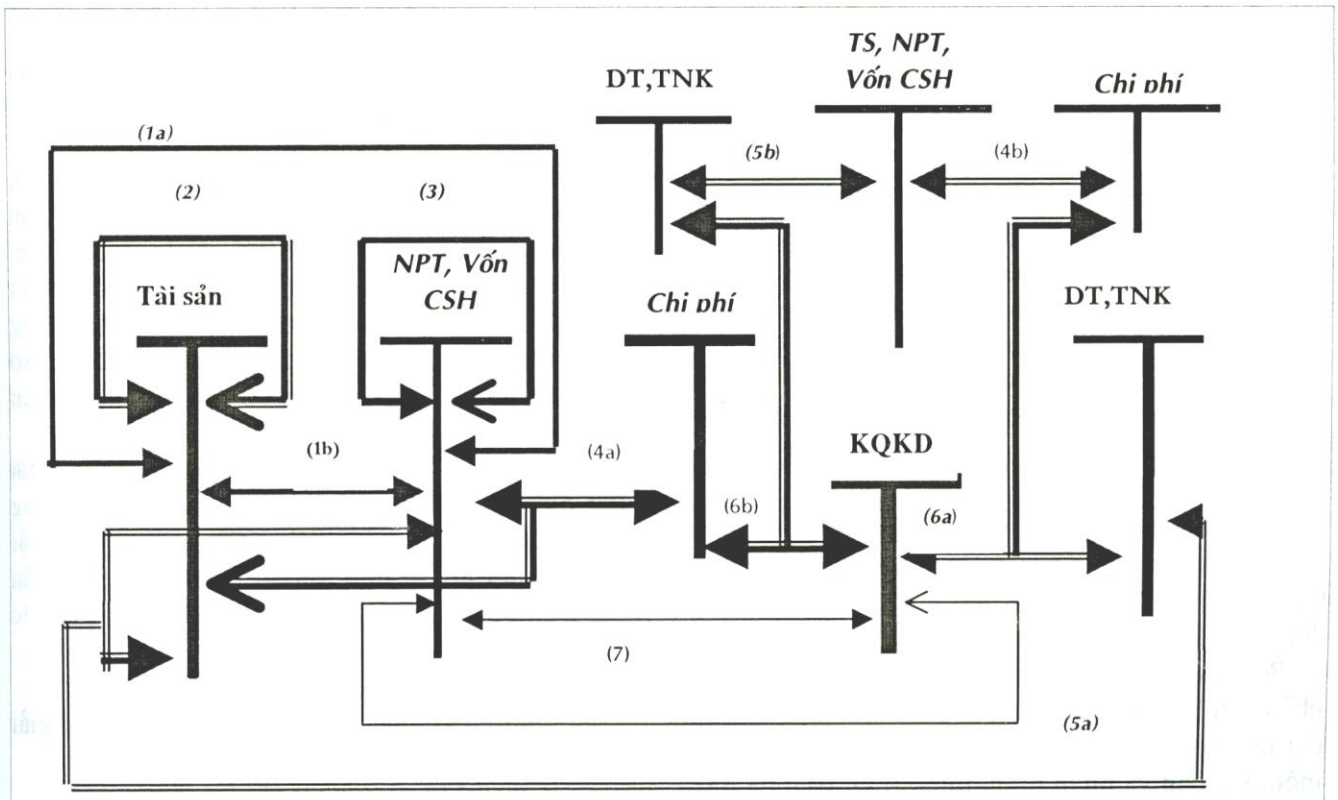
Bên Nợ TK phản ánh	Bên Có TK phản ánh
+ Kết chuyển tổng doanh thu và thu nhập khác tổng hợp từ BCTC riêng công ty mẹ và các công ty con	+ Kết chuyển tổng doanh thu và thu nhập khác tổng hợp từ BCTC riêng công ty mẹ và các công ty con
* Kết chuyển các khoản điều chỉnh giảm Doanh thu và thu nhập khác, các khoản điều chỉnh tăng Chi phí	* Kết chuyển các khoản điều chỉnh tăng Doanh thu và thu nhập khác, các khoản điều chỉnh giảm Chi phí.
* Đ/chỉnh Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh do các khoản điều chỉnh (liên quan thuế hoãn lại phải trả)	* Điều chỉnh Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh do các khoản điều chỉnh (liên quan tài sản thuế hoãn lại)
* Điều chỉnh Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế của công ty con (nếu lỗ)	* Điều chỉnh Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế của công ty con (nếu lãi)
* Kết chuyển lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ (nếu lãi)	* Kết chuyển lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ (nếu lỗ)

như vậy, 1 bút toán cho phép liên quan đến các BCTC khác nhau.

Tuy vậy, cho đến nay, đối với nhà quản lý, cũng như người làm kế toán trong các tập đoàn những hướng dẫn vẫn còn xa rời thực tế và khó hiểu.

Nếu vận dụng phương pháp TK, bộ phận lập BCTC cũng sẽ sử dụng các loại TK: TK Tài

Sơ đồ 1



cụ thể...) (bảng 3)

3) TK “Vốn chủ sở hữu” (liên quan cụ thể...) (bảng 4)

4) TK Doanh thu và thu nhập khác (liên quan cụ thể...) (bảng 5)

5) TK “Chi phí” (liên quan cụ thể: giá vốn hàng bán, chi phí khác,...) (bảng 6)

6) TK Kết quả kinh doanh (liên quan cụ thể...) (bảng 7)

Theo kết cấu cơ bản của từng loại TK, người thực hiện lập BCTC hợp nhất sẽ tiến hành các bút toán hợp nhất theo các loại bút toán cơ bản theo sơ đồ dưới đây:

Giải thích nội dung các bút toán theo sơ đồ 1:

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

(Xem tiếp trang 38)