

Một số vấn đề về các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính hợp nhất

II NGUYỄN THỊ MINH GIANG

(Khoa Kế toán- Kiểm toán Đại học Thương mại)

Trong nền kinh tế toàn cầu hoá và cạnh tranh mạnh mẽ như hiện nay, xu thế liên kết kinh tế đang là xu thế phổ biến. Sự ra đời của các tập đoàn kinh tế đã diễn ra mạnh mẽ tại các nước phát triển từ lâu và đang lan dần sang các nước đang phát triển, trong đó có Việt Nam. Để đáp ứng với sự phát triển, biến đổi mạnh mẽ của nền kinh tế, kế toán Việt Nam cũng đang có những sự thay đổi, hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu quản lý đó. Sự ra đời của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam nói chung và chuẩn mực số 25 nói riêng đã thể hiện một bước phát triển của kế toán Việt Nam, là cơ sở để các tập đoàn kinh tế lập báo cáo tài chính hợp nhất nhằm công bố thông tin tình hình kinh tế tài chính của cả tập đoàn. Tuy nhiên, các chỉ tiêu trên hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất hiện nay vẫn chưa thật sự đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin, còn gây khó khăn cho người lập báo cáo cũng như những người có nhu cầu tìm hiểu thông tin, cụ thể về một số thông tin như sau:

Thứ nhất là về chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số”

*Về tên gọi của chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số”, theo Luật Doanh nghiệp: là những cổ đông sở hữu ít nhất một cổ phần đã phát hành của công ty cổ phần.

Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu 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.

Trong thực tế, chủ sở hữu thiểu số ở đây không chỉ là công ty cổ phần mà còn có thể là các loại hình doanh nghiệp khác như công ty TNHH một hoặc nhiều thành viên. Như vậy, trong một tập đoàn, nếu dùng từ “lợi ích của cổ đông thiểu số” để phản ánh phần lợi ích của các chủ sở hữu chiếm thiểu số trong tổng vốn chủ sở hữu của tập đoàn là không chính

xác về mặt thuật ngữ, dễ dẫn đến hiểu nhầm cho người đọc về loại hình doanh nghiệp, rằng vốn của công ty mẹ được đầu tư vào công ty cổ phần.

* So với các báo cáo tài chính thông thường, trong báo cáo tài chính hợp nhất, bảng cân đối kế toán được bổ sung chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số” và nó bao gồm:

- Phần vốn góp của cổ đông thiểu số.
- Lợi nhuận bổ sung sau mỗi kỳ thuộc cổ đông thiểu số.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất cũng được bổ sung chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số”, nhưng chỉ tiêu này lại chỉ phản ánh phần lợi nhuận trong kỳ phân bổ cho cổ đông thiểu số.

Như vậy, cùng một tên gọi nhưng nội dung phản ánh của chỉ tiêu này lại khác nhau trên 2 loại báo cáo, dễ gây nhầm lẫn cho người đọc.

* Liên quan đến lợi ích của cổ đông thiểu số, trong trường hợp công ty con làm ăn thua lỗ và số lỗ của các cổ đông thiểu số lớn hơn số vốn của họ trong công ty con thì chỉ ghi giảm khoản vốn đầu tư của các cổ đông thiểu số tới đa giá trị bằng 0, còn khoản lỗ vượt trội sẽ được tính ghi nhận giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số. Như vậy, trong trường hợp này nếu không có sự giải thích về vấn đề này, người đọc có thể nhầm lẫn rằng trong tập đoàn, lợi ích của cổ đông thiểu số = 0 và vốn các công ty con hình thành từ 100% vốn đầu tư của công ty mẹ, và như vậy đã không phản ánh chính xác tình hình đầu tư vốn tại tập đoàn. Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất hiện nay không đề cập đến yêu cầu giải thích chi tiết nội dung này.

Thứ hai là về chỉ tiêu “Lợi thế thương mại”:

Hiện nay, lợi thế thương mại được đưa vào tài khoản 242 “Chi phí trả trước dài hạn” và định kỳ được phân bổ vào tài khoản 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp”.

Khoản lợi thế thương mại phát sinh có thể là do các nguyên nhân sau:

- Do sai lệch trong quá trình đánh giá tài sản ròng của công ty con cao hơn so với giá hợp lý, có thể là kết quả do đánh giá tài sản quá cao và đánh giá công nợ quá thấp.
- Do công ty mẹ thanh toán số tiền cao hơn so với tài sản ròng của công ty con theo giá hợp lý.
- Do công ty con có khả năng đạt được lợi ích kinh tế cao hơn so với những công ty khác có cùng số vốn kinh doanh.

Ta thấy thực chất phát sinh lợi thế thương mại không liên quan đến các hoạt động phục vụ quản lý doanh nghiệp nên phân bổ khoản mục này vào “chi phí quản lý doanh nghiệp” là chưa chính xác.

* Theo quy định hiện nay, lợi thế thương mại được đưa vào TK 242 rồi sẽ được phân bổ dần nhưng khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất chỉ tiêu lợi thế thương mại lại được tách riêng thành một chỉ tiêu riêng biệt trên bảng cân đối. Như vậy, giá trị chỉ tiêu “chi phí trả trước dài hạn” trên bảng cân đối kế toán và giá trị chỉ tiêu “chi phí trả trước dài hạn” trên sổ sách kế toán là không thống nhất vì về bản chất, lợi thế thương mại là khoản mục thuộc chỉ tiêu “chi phí trả trước dài hạn”.

* Theo chuẩn mực, số lợi thế thương mại lớn phải được phân bổ một cách có hệ thống

trong suốt thời gian sử dụng hữu ích và thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận. Phương pháp phân bổ được sử dụng phổ biến là phương pháp đường thẳng. Cuối mỗi năm tài chính, thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại sẽ được xem xét lại.

Việc công bố thông tin về chỉ tiêu lợi thế thương mại, số phân bổ lợi thế thương mại trong kỳ là rất cần thiết vì đây là những chỉ tiêu quan trọng, góp phần cung cấp thông tin mang tính dài hạn về tình hình tài chính của tập đoàn: Số lợi thế thương mại thể hiện giá trị kinh tế đơn vị có thể thu hồi trong tương lai, còn số phân bổ lợi thế thương mại trong kỳ thể hiện cách đánh giá của đơn vị về thời gian thu hồi lợi ích. Tuy nhiên việc thể hiện thông tin này trên bảng cân đối kế toán hợp nhất như hiện nay là chưa hợp lý.

Thứ ba là về khoản đầu tư vào công ty liên kết

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn so với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được bổ sung chỉ tiêu 14 “Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh”.

Trường hợp khoản lỗ trong công ty liên kết mà nhà đầu tư phải gánh chịu lớn hơn giá trị ghi sổ của khoản đầu tư trên báo cáo tài



chính hợp nhất thì nhà đầu tư sẽ không phải tiếp tục phản ánh các khoản lỗ phát sinh sau đó trên báo cáo tài chính hợp nhất trừ khi nhà đầu tư có nghĩa vụ thực hiện thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả. Trong trường hợp này, giá trị khoản đầu tư được trình bày trên báo cáo tài chính là bằng 0. Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây.

Nhà đầu tư là người có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết và cũng có trách nhiệm đối với hoạt động của công ty này, những ảnh hưởng lỗ của công ty liên kết cũng ảnh hưởng đến tình hình tài chính của nhà đầu tư. Do vậy, nếu trong trường hợp công ty liên kết lỗ lớn và nhà đầu tư chỉ ghi giảm giá trị khoản đầu tư tới số liệu bằng 0 và không phản ánh, giải trình giá trị khoản lỗ còn lại, các khoản lỗ phát sinh sau đó, thì sẽ không phản ánh đúng thực trạng tình hình tài chính của nhà đầu tư bởi vì những khoản lỗ này sẽ ảnh hưởng đến việc ghi nhận lãi, phần sở hữu của nhà đầu tư sau này trong trường hợp công ty liên kết hoạt động có lãi trở lại. Việc công bố thông tin chi tiết về vấn đề này hiện nay chuẩn mực kế toán số 25 chưa đề cập đến.

Với một số vấn đề còn tồn tại của các chỉ tiêu trong báo cáo tài chính hợp nhất hiện nay, tác giả đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện và nâng cao hiệu quả cung cấp thông tin như sau:

Một là về lợi ích của cổ đông thiểu số:

Trước tiên là vấn đề tên gọi: từ “cổ đông” trong chỉ tiêu này để làm cho người đọc nhầm lẫn sang mô hình công ty cổ phần, do vậy giải pháp đưa ra là thay đổi tên gọi chỉ tiêu này như sau:

- Trên bảng cân đối kế toán hợp nhất, để phản ánh phần vốn chủ sở hữu của các chủ sở hữu nhỏ, chiếm phần vốn thiểu số ta sẽ thay tên gọi của chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số” thành chỉ tiêu “Vốn đầu tư của chủ sở hữu thiểu số”.

- Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, để phản ánh phần lợi nhuận của các chủ sở hữu thiểu số ta sẽ thay tên gọi của chỉ tiêu “Lợi ích của cổ đông thiểu số” thành chỉ tiêu “Lợi nhuận của chủ sở hữu thiểu số”.

Trong trường hợp công ty con làm ăn thua lỗ và số lỗ của các cổ đông thiểu số lớn hơn số vốn của họ trong công ty con thì ngoài việc

ghi khoản vốn đầu tư của các cổ đông thiểu số bằng 0, còn khoản lỗ vượt trội sẽ được tính ghi nhận giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số và điều này cần được giải trình trong thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Hai là về lợi thế thương mại:

Lợi thế thương mại phát sinh phân bổ dần nhưng không nên hạch toán vào tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ TK 642 mà nên đưa vào tài khoản phản ánh chi phí khác TK811.

Việc công bố thông tin về lợi thế thương mại có thể theo 2 cách như sau:

- Lợi thế thương mại được theo dõi riêng trên 1 tài khoản kế toán và được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt trên bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Nếu lợi thế thương mại vẫn được tập hợp vào TK 242 như hiện nay thì không phải trình bày trên bảng cân đối kế toán thành một chỉ tiêu riêng biệt nhưng sẽ được chi tiết trong thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất từ chỉ tiêu “Chi phí trả trước dài hạn” (TK242).

Số phân bổ lợi thế thương mại cần được giải trình chi tiết thành một chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, được chi tiết từ các TK 811 (tương tự như khoản chi phí lãi vay được chi tiết từ khoản chi phí tài chính).

Ba là vấn đề đầu tư vào công ty liên kết:

Đối với những khoản lỗ vượt quá giá trị đầu tư của các chủ sở hữu thiểu số, của công ty đầu tư: sau khi ghi giảm giá trị của lợi ích của chủ sở hữu thiểu số, khoản đầu tư vào công ty liên kết tới giá trị = 0 thì khoản lỗ vượt trội phải được giải trình, công bố trong bản thuyết minh báo cáo tài chính nhằm giúp các nhà đầu tư có được thông tin trung thực, chính xác về tình hình tài chính của tập đoàn.

Việc lập báo cáo tài chính hợp nhất đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà đầu tư, cho các đối tượng sử dụng khác nhau là yêu cầu tất yếu đặt ra đối với kế toán. Trong mỗi giai đoạn phát triển, việc thay đổi, bổ sung các chỉ tiêu cho phù hợp với sự đa dạng của các hoạt động kinh tế là nhu cầu khách quan, do vậy không ngừng đòi hỏi phải có sự hoàn thiện đối với từng chỉ tiêu trên hệ thống báo cáo tài chính nói chung và báo cáo tài chính hợp nhất nói riêng. **KT**

Tài liệu tham khảo

- Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003
- Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/3/2005