

Hoàn thiện một số quy định của Việt Nam về lập báo cáo tài chính hợp nhất liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con

NGUYỄN TUẤN ANH*

Tóm tắt

Bài viết tập trung trình bày các quy định chủ yếu khi lập báo cáo tài chính (BCTC) hợp nhất dưới góc độ các chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) hiện hành liên quan đến việc xác định và ghi nhận khoản đầu tư vào công ty con. Trên cơ sở đánh giá một số hạn chế trong các quy định của Việt Nam so với chuẩn mực quốc tế, tác giả đưa ra một số khuyến nghị chính sách, nhằm hoàn thiện việc lập BCTC hợp nhất liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con.

Từ khóa: báo cáo tài chính hợp nhất, chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, chuẩn mực kế toán Việt Nam, đầu tư vào công ty con

Summary

The article focuses on presenting the main regulations when preparing consolidated financial statements from the perspective of current international accounting standards and Vietnam accounting standards (VAS) related to the identification and recognition of investments in subsidiaries. Based on the assessment of some limitations in Vietnamese regulations compared to international standards, the author proposes some policy recommendations to improve the preparation of consolidated financial statements related to investments in subsidiaries.

Keywords: consolidated financial statements, international financial reporting standards, Vietnam accounting standards, investments in subsidiaries

GIỚI THIỆU

Các quy định và hướng dẫn về phương pháp lập BCTC hợp nhất của Việt Nam liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con trong các chuẩn mực kế toán và thông tư được xem là căn cứ hữu ích, quan trọng cho các doanh nghiệp ở Việt Nam. Mặc dù các quy định này đã bao quát khá đầy đủ và tiệm cận với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế, nhưng vẫn còn một số vấn đề cần được xem xét để hướng dẫn rõ ràng hơn hoặc cần nghiên cứu bổ sung, để góp phần hoàn thiện hơn nữa các quy định của Việt Nam liên quan đến lập BCTC hợp nhất trong các tập đoàn kinh tế.

THỰC TRẠNG CÁC QUY ĐỊNH CHỦ YẾU VỀ KẾ TOÁN KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON CỦA VIỆT NAM

Xác định khoản đầu tư vào công ty con

Khoản đầu tư vào 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 hoặc 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 một số

trường hợp ngoại lệ, thì VAS 25 “BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” quy định 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 tương tự như Hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế - IFRS 10 “BCTC hợp nhất”.

Ghi nhận khoản đầu tư vào công ty con

Khoản đầu tư vào công ty con trên BCTC riêng của công ty mẹ được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như: chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí...

Trong trường hợp khoản đầu tư vào công ty con thông qua hợp nhất kinh doanh, thì theo quy định của VAS 11 “Hợp nhất kinh doanh”, công ty mẹ sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh (hay giá gốc khoản đầu tư vào công ty con) theo giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do công ty mẹ phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát công ty con, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.

Khi thỏa thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, công ty mẹ phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu

* TS., Học viện Tài chính | Email: nguyentuananh@hvtc.edu.vn

Ngày nhận bài: 25/10/2024; Ngày phản biện: 19/11/2024; Ngày duyệt đăng: 09/12/2024

khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

Khoản đầu tư vào công ty con sau ghi nhận ban đầu không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con.

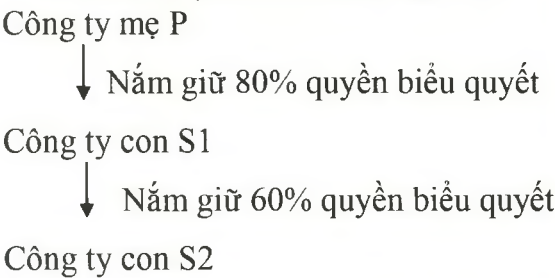
Trường hợp khoản đầu tư vào công ty con dưới hình thức hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh, mà sau ghi nhận ban đầu, các khoản điều chỉnh này trở nên có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy, thì khoản xem xét bổ sung sẽ được coi là khoản điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh. Trong một số trường hợp, công ty mẹ được yêu cầu trả thêm cho công ty con một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn hoặc công cụ nợ do công ty mẹ phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh, thì không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh giá trị của các công cụ vốn hoặc công cụ nợ được yêu cầu phát hành bổ sung để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu.

Để BCTC hợp nhất cung cấp đầy đủ thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn như đối với một đơn vị độc lập, cần tiến hành hợp cộng các khoản mục tương đương trên BCTC riêng của công ty mẹ và các công ty con, đồng thời thực hiện các bút toán điều chỉnh, loại trừ cần thiết, trong đó cần lưu ý một số nội dung, gồm: (1) Giá trị ghi số 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, bút toán này được thực hiện tại ngày mua và khi lập BCTC hợp nhất các kỳ sau ngày mua; (2) Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong thu nhập thuần của công ty con bị hợp nhất trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ khỏi thu nhập của tập đoàn, để có thể tính được lãi hoặc lỗ thuần xác định cho các chủ sở hữu công ty mẹ; (3) Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất được xác định và trình bày trên báo cáo tình hình tài chính 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.

Một số hạn chế
Các quy định hiện hành của Việt Nam về chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn việc lập và trình bày BCTC hợp nhất đối với khoản đầu tư vào công ty con đã khá đầy đủ, rõ ràng và bao quát phần lớn nội dung so với chuẩn mực BCTC quốc tế. Tuy nhiên, vẫn còn một số hạn chế như sau:

Một là, trên thực tế, cấu trúc của tập đoàn thường rất phức tạp, nên công ty mẹ ngoài việc kiểm soát trực tiếp các công ty con, thì còn có thể kiểm soát một công ty khác gián tiếp thông qua một công ty trong tập đoàn và khi đó sẽ có sự khác biệt khi thực hiện các bút toán điều chỉnh, loại trừ khi lập BCTC hợp nhất

HÌNH: MINH HỌA MÔ HÌNH ĐẦU TƯ GIÁN TIẾP



Nguồn: Đề xuất của tác giả

với các công ty con được kiểm soát gián tiếp. Trong khi đó, hầu như chưa có các văn bản quy định về chế độ, chuẩn mực kế toán hướng dẫn đối với việc thực hiện các bút toán hợp nhất cho những khoản đầu tư vào công ty con gián tiếp như vậy.

Hai là, một số nội dung về chuẩn mực và thông tư có quy định việc xử lý lãi từ giao dịch mua rẻ (hay bất lợi thương mại) do hợp nhất kinh doanh hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con khi thực hiện bút toán loại trừ khoản đầu tư vào công ty con tại thời điểm lập BCTC hợp nhất, nhưng vẫn chưa có những hướng dẫn đầy đủ tại ngày cuối các kỳ kế toán tiếp theo, đặc biệt là sau khi xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và xác định giá phí hợp nhất kinh doanh thì lại là lợi thế thương mại.

Ba là, công ty mẹ mua cổ phiếu ưu đãi trong một công ty con: Thông thường cổ phiếu ưu đãi không có quyền biểu quyết, nên nó không mang lại quyền kiểm soát. Mua cổ phiếu ưu đãi trong một công ty đang là công ty con yêu cầu phải tính toán lợi thế thương mại tại thời điểm mua. Việc tính toán tương tự như trong trường hợp mua cổ phiếu phổ thông. Tuy nhiên, giá trị tài sản thuần được mua chỉ tương đương với giá trị danh nghĩa của cổ phiếu đã mua, bởi các cổ đông sở hữu cổ phiếu ưu đãi không có quyền đối với các khoản dự trữ của công ty. Trong thực tế, các giao dịch về cổ phiếu ưu đãi xảy ra rất nhiều, nên cũng cần có hướng dẫn cụ thể về các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất BCTC.

KHUYẾN NGHỊ GIẢI PHÁP

Trên cơ sở đánh giá đối với các quy định hiện hành của Việt Nam khi lập BCTC hợp nhất, tác giả đưa ra một số khuyến nghị, nhằm hoàn thiện quy định trên một số nội dung sau:

Thứ nhất, cần ban hành các hướng dẫn cụ thể, để xử lý các bút toán hợp nhất BCTC ở tập đoàn kinh tế có khoản đầu tư vào công ty con gián tiếp thông qua một công ty con khác

Theo xu hướng phát triển của các tập đoàn kinh tế, thì việc công ty mẹ đầu tư vốn vào công ty con và công ty con lại đầu tư vốn vào các công ty con khác dẫn đến có những công ty con được kiểm soát trực tiếp và kiểm soát gián tiếp thông qua các công ty con

BẢNG 1: MINH HỌA SỐ LIỆU KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON

Nội dung	Công ty S1	Công ty S2
Giá phí P mua S1 tại ngày 1/1/N	240.000	
Giá phí S1 mua S2 tại ngày 1/7/N+1		170.000
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	150.000	120.000
Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế	100.000	80.000

BẢNG 2: MINH HỌA SỐ LIỆU KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY CON

Nội dung	Công ty S1	Công ty S2
Giá phí P mua S1 tại ngày 1/1/N	240.000	
Giá phí S1 mua S2 tại ngày 1/1/N		150.000
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	150.000	120.000
Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế	100.000	60.000

Nguồn: Đề xuất của tác giả

hình thành nên tập đoàn có cấu trúc đầu tư dọc. Có thể minh họa mô hình đầu tư gián tiếp của công ty mẹ P vào công ty con S2 thông qua công ty con S1 tại tập đoàn PS1S2 như Hình.

Theo quy định, khi công ty mẹ P lập BCTC hợp nhất sẽ căn cứ vào BCTC riêng của nó và BCTC riêng của các công ty con S1, S2. Đây có thể coi là phương pháp hợp nhất trực tiếp. Theo đó, BCTC riêng của các công ty con trong phạm vi hợp nhất của tập đoàn (bao gồm công ty con bị kiểm soát trực tiếp và gián tiếp) đều được hợp nhất trực tiếp với BCTC riêng của công ty mẹ. Quy trình thực hiện các bút toán hợp nhất có thể được thực hiện như sau:

Trường hợp 1: Công ty mẹ P nắm quyền kiểm soát công ty con S1 trước hoặc cùng thời điểm công ty con S1 nắm quyền kiểm soát công ty con S2:

Giả sử thông tin về giá mua và vốn chủ sở hữu của các công ty như Bảng 1:

Khi đó, tập đoàn PS1S2 sẽ lập BCTC hợp nhất kể từ cuối năm N+1 với các bút toán điều chỉnh loại trừ khi lập BCTC hợp nhất như sau:

- Loại trừ khoản đầu tư của P vào công ty con S1 và phần sở hữu tương ứng trong vốn chủ sở hữu của S1 tại ngày mua:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 150.000 x 80% = 120.000

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 100.000 x 80% = 80.000

Nợ Lợi thế thương mại 40.000

Có Đầu tư vào công ty con (S1) 240.000

- Đồng thời ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con S1:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 150.000 x 20% = 30.000

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 100.000 x 20% = 20.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 50.000

- Loại trừ khoản đầu tư của P vào công ty con S2 (kiểm soát 60% qua công ty con S1 với tỷ lệ lợi ích là: 80% x 60% = 48%) và phần sở hữu tương ứng trong vốn chủ sở hữu của công ty con S2 tại ngày mua:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 120.000 x 48% = 57.600

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 80.000 x 48% = 38.400

Nợ Lợi thế thương mại 6.000

Có Đầu tư vào công ty con (S2): 170.000 x 60% = 102.000 (vì giá phí thực của công ty P đối với công ty con S2 là phần sở hữu của công ty P trong giá phí công ty con S1 đã mua công ty con S2).

- Đồng thời, ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con S2 (tỷ lệ lợi ích của cổ đông không kiểm soát = 40% (trực tiếp) + 20% x 60% (gián tiếp qua S1) = 52%):

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 120.000 x 52% = 62.400

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 80.000 x 52% = 41.600

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 104.000

- Giá phí công ty S1 mua công ty S2 đã được phân chia 60% cho công ty mẹ P, như vậy còn 40% phải được phân chia cho các cổ đông không kiểm soát của công ty S1. Vì các cổ đông không kiểm soát của công ty S1 (không kiểm soát gián tiếp của công ty con S2) cũng nhận được phần sở hữu trong vốn chủ sở hữu của công ty S2, nên sẽ phải chia sẻ một phần giá phí khoản đầu tư theo bút toán như sau:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 170.000 x 40% = 68.000

Có Đầu tư vào công ty con (S2) 170.000 x 40% = 68.000

Trường hợp 2: Công ty mẹ P nắm quyền kiểm soát S1 sau thời điểm công ty con S1 nắm quyền kiểm soát công ty con S2:

Giả sử công ty con S1 kiểm soát công ty con S2 trước ngày 1/1/N. Như vậy, công ty S1 mua công ty S2 là giao dịch trước ngày công ty mẹ P mua công ty S1, nên không là thành viên của tập đoàn PS1S2 cho đến khi P mua S1 vào ngày 1/1/N. Do đó, chúng ta phải căn cứ vào thông tin về giá mua và vốn chủ sở hữu của S2 tại ngày 1/1/N theo minh họa ở Bảng 2 để thực hiện các bút toán điều chỉnh loại trừ khi lập BCTC hợp nhất của tập đoàn PS1S2 từ cuối năm N.

Các bút toán khi lập BCTC hợp nhất như sau:

- Các bút toán loại trừ khoản đầu tư của P vào S1 và ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát tương tự trường hợp 1.

- Các bút toán loại trừ khoản đầu tư của P tại S2 và ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát tại S2 như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 120.000 x 48% = 57.600

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 60.000 x 48% = 28.800

Nợ Lợi thế thương mại 3.600

Có Đầu tư vào công ty con (S2): 150.000 x 60% = 90.000

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 120.000 x 52% = 62.400

Nợ Các quỹ và Lợi nhuận sau thuế 60.000 x 52% = 31.200

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 93.600

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 150.000 x 40% = 60.000

Có Đầu tư vào công ty con (S2) 150.000 x 40% = 60.000

Thứ hai, hoàn thiện việc ghi nhận lãi từ giao dịch mua rẻ (bắt lợi thương mại)

(1) Trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ (bắt lợi thương mại) và sau khi xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và xác định giá phí hợp nhất kinh

doanh vẫn phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ (bất lợi thương mại):

Khi đó lãi từ giao dịch mua rẻ (bất lợi thương mại) được ghi nhận ngay vào thu nhập khác trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, bút toán loại trừ khoản đầu tư vào công ty con tại ngày mua (nếu phải lập BCTC hợp nhất) và tại ngày cuối kỳ kế toán sớm nhất như sau:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị dương)

Có Đầu tư vào công ty con

Có Thu nhập khác (lãi từ giao dịch mua rẻ)

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị âm)

Tại ngày cuối các kỳ kế toán tiếp theo, bút toán loại trừ khoản đầu tư vào công ty con như sau:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị dương)

Có Đầu tư vào công ty con

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi từ giao dịch mua rẻ)

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị âm)

(2) Trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ (bất lợi thương mại), nhưng sau khi xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và xác định giá phí hợp nhất kinh doanh, thì lại là lợi thế thương mại:

Khi đó sẽ ghi nhận ngay vào chi phí khác trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, bút toán tại ngày mua và tại ngày cuối kỳ kế toán sớm nhất như sau:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị dương)

Nợ Chi phí khác (sau khi xem xét lại lãi từ giao dịch mua giá rẻ)

Có Đầu tư vào công ty con

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị âm)

Tại ngày cuối các kỳ kế toán tiếp theo:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị dương)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty con

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (nếu giá trị âm)

Thứ ba, hoàn thiện một số quy định về cổ phiếu ưu đãi khi lập BCTC hợp nhất

Công ty mẹ mua cổ phiếu ưu đãi trong một công ty con, nhưng do cổ phiếu ưu đãi không có quyền biểu quyết, nên nó không làm thay đổi quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con. Tuy nhiên, khi mua cổ phiếu ưu đãi trong một công ty đang là công ty con, thì cũng cần tính lợi thế thương mại tại thời điểm mua. Việc xác định tương tự như trường hợp mua cổ phiếu phổ thông, nhưng giá trị tài sản

thuần của công ty con chỉ tương đương giá trị danh nghĩa (mệnh giá) của cổ phiếu đã mua, bởi các cổ đông sở hữu cổ phiếu ưu đãi không có quyền đối với các khoản dự trữ của công ty.

- Ghi nhận lợi thế thương mại khi mua cổ phiếu ưu đãi: Lợi thế thương mại khi mua cổ phiếu ưu đãi được trình bày kết hợp với chỉ tiêu lợi thế thương mại khi mua cổ phiếu phổ thông. Giá trị tài sản thuần được mua chỉ tương đương với mệnh giá cổ phiếu ưu đãi (giá trị danh nghĩa) vì cổ đông sở hữu cổ phiếu ưu đãi không có quyền đối với các khoản mục khác của vốn chủ sở hữu, như: các quỹ, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối... Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu (vốn cổ phiếu ưu đãi) (Số lượng cổ phiếu ưu đãi mua được x Mệnh giá cổ phiếu)

Nợ Lợi thế thương mại (Chênh lệch giá mua và mệnh giá cổ phiếu ưu đãi mua được)

Có Đầu tư vào công ty con (Giá mua cổ phiếu ưu đãi)

Trường hợp giá mua nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu ưu đãi ghi nhận ngay vào Thu nhập khác trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất:

- Ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát đối với cổ phiếu ưu đãi: Bút toán ghi nhận như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Số lượng cổ phiếu ưu đãi của cổ đông không kiểm soát x Mệnh giá cổ phiếu);

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Cổ phiếu ưu đãi và lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận phát sinh trong năm:

Việc loại trừ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi nhận được từ công ty con được thực hiện như loại trừ cổ tức của cổ phiếu phổ thông khi hợp nhất, bút toán như sau:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (cổ tức được nhận)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Tuy nhiên, cũng cần thận trọng khi ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát từ lợi nhuận phát sinh trong năm, vì các cổ đông sở hữu cổ phiếu ưu đãi có quyền đối với cổ tức trước các cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông, nên cổ tức của cổ phiếu ưu đãi cần được loại trừ trước khi tính toán lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận dành cho các cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông. Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận phát sinh trong năm của công ty con gồm 2 khoản là lợi ích cổ đông không kiểm soát theo tỷ lệ phân chia cổ tức ưu đãi và lợi ích cổ đông không kiểm soát theo tỷ lệ phân chia cho các cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2003), *Chuẩn mực kế toán số 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con*, ban hành ngày 30/12/2003.
2. Bộ Tài chính (2005), *Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh*, ban hành ngày 28/12/2005.
3. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư số 202/2014/TT-BTC*, ngày 22/12/2014 hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.
4. IASB (2008), *IFRS 3 - Business Combinations*, retrieved from <http://www.iasplus.com>.
5. IASB (2011), *IFRS 10 - Consolidated Financial Statements*, retrieved from <http://www.iasplus.com>.
6. IASB (2014), *IFRS 9 - Financial Instruments*, retrieved from <http://www.iasplus.com>.