

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

-----

**HUỲNH VĂN LIÊM**

**BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT:  
LÝ LUẬN, THỰC TRẠNG VÀ PHƯƠNG  
HƯỚNG HOÀN THIỆN**

**LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ**

**TP. Hồ Chí Minh – Năm 2008**

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

-----

**HUỲNH VĂN LIÊM**

**BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT:  
LÝ LUẬN, THỰC TRẠNG VÀ PHƯƠNG  
HƯỚNG HOÀN THIỆN**

**Chuyên ngành: Kế toán – Kiểm toán**

**Mã số: 60.34.30**

**LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ**

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:  
PGS, TS. BÙI VĂN DƯƠNG**

**TP. Hồ Chí Minh – Năm 2008**

## LỜI CAM ĐOAN

“Báo cáo tài chính hợp nhất: Lý luận, thực trạng và phương hướng hoàn thiện” là công trình nghiên cứu khoa học, độc lập của tôi. Đây là đề tài của luận văn Thạc sỹ kinh tế, chuyên ngành kế toán – kiểm toán. Luận văn này chưa được ai công bố dưới bất kỳ hình thức nào.

Tác giả: Huỳnh Văn Liêm

## MỤC LỤC

---

### PHẦN MỞ ĐẦU

CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VÀ CÁC VẤN ĐỀ LIÊN QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT -----	1
1.1 Tổng quan báo cáo tài chính hợp nhất-----	1
1.1.1 Khái niệm -----	1
1.1.2 Bản chất -----	1
1.1.3 Mục đích báo cáo tài chính hợp nhất-----	1
1.1.4 Nội dung báo cáo tài chính hợp nhất -----	2
1.1.4.1 Hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất-----	2
1.1.4.2 Chuẩn mực kế toán Việt Nam liên quan -----	2
1.1.5 Trách nhiệm lập báo cáo tài chính hợp nhất-----	3
1.2 Các vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất -----	4
1.2.1 Mô hình công ty mẹ - công ty con-----	4
1.2.1.1 Khái niệm-----	4
1.2.1.2 Xác định quyền kiểm soát và lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con --	6
1.2.1.2.1 Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ với công ty con -----	6
1.2.1.2.2 Xác định phần lợi ích của công ty mẹ với công ty con-----	8
1.2.2 Các vấn đề chung về hợp nhất kinh doanh -----	8
1.2.2.1 Khái niệm-----	8
1.2.2.2 Các hình thức hợp nhất kinh doanh -----	9
1.2.2.3 Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh -----	9
1.2.3 Đầu tư vào công ty liên kết-----	15
1.2.3.1 Khái niệm-----	15
1.2.3.2 Các phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết-----	15
1.2.4 Những khoản góp vốn liên doanh -----	16
1.2.4.1 Khái niệm-----	16

1.2.4.2 Phương pháp kế toán -----	16
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT -----	19
2.1 Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất -----	19
2.2 Trình tự và phương pháp hợp nhất-----	42
2.2.1 Các bước cơ bản khi áp dụng phương pháp hợp nhất-----	42
2.2.1.1 Bước 1: Hợp cộng các chỉ tiêu-----	42
2.2.1.2 Bước 2: Loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư -----	42
2.2.1.3 Bước 3: Phân bổ lợi thế thương mại -----	45
2.2.1.4 Bước 4: Tách lợi ích của cổ đông thiểu số -----	46
2.2.1.5 Bước 5: Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ-----	49
2.2.1.5.1 Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng trong nội bộ tập đoàn -----	49
2.2.1.5.2 Loại trừ ảnh hưởng của các giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ---	54
2.2.1.5.3 Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn-----	62
2.2.1.5.4 Loại trừ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua -----	66
2.2.1.5.5 Các khoản vay trong nội bộ-----	67
2.2.1.5.6 Các khoản phải thu, phải trả nội bộ-----	69
2.2.1.6 Bước 6: Lập bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất -----	70
2.2.1.7 Bước 7: Lập Báo cáo tài chính hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ-----	70
2.2.2 Các bút toán hợp nhất -----	70
CHƯƠNG 3: NHẬN XÉT VÀ CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT -----	74
3.1 Nhận xét -----	74
3.1.1 Thành tựu -----	74
3.1.2 Hạn chế-----	76
3.2 Các giải pháp hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất-----	77

3.2.1 Quan điểm hoàn thiện -----	77
3.2.2 Nguyên tắc hoàn thiện-----	78
3.2.3 Phương hướng hoàn thiện-----	79
3.2.4 Các giải pháp hoàn thiện-----	79
3.2.4.1 Các giải pháp ngắn hạn -----	80
3.2.4.2 Các giải pháp dài hạn -----	81

## PHẦN KẾT LUẬN

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

## PHẦN PHỤ LỤC

Phụ lục 1: Bảng cân đối kế toán hợp nhất – Mẫu số B 01 – DN/HN

Phụ lục 2: Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất – Mẫu số B 02 – DN/HN

Phụ lục 3: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất – Mẫu số B 03 – DN/HN

Phụ lục 4: Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất – Mẫu số B 04 – DN/HN

Phụ lục 5: Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh - Mẫu số BTH01 – HN

Phụ lục 6: Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất – Mẫu số BTH02 - HN

Biểu số 01: Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết

Biểu số 02: Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Biểu số 03: Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết.

## **DANH SÁCH CÁC TỪ VIẾT TẮT**

BCTC: Báo cáo tài chính

IAS: Chuẩn mực kế toán quốc tế

TNDN: Thu nhập doanh nghiệp

TSCĐ: Tài sản cố định

VAS: Chuẩn mực kế toán Việt Nam

## PHẦN MỞ ĐẦU

Trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế, đặc biệt là việc trở thành thành viên chính thức của Tổ chức thương mại thế giới (WTO) đã mang lại cho Việt Nam những cơ hội cũng như những thách thức trong quá trình phát triển kinh tế. Trong cam kết gia nhập WTO, Việt Nam sẽ mở cửa thị trường hàng hóa, mở cửa thị trường dịch vụ, rà soát hệ thống pháp luật và chính sách để ban hành mới, bổ sung, sửa đổi theo chuẩn mực pháp lý của WTO và thông lệ quốc tế. Với tình hình đó, các doanh nghiệp thuộc ngành, các lĩnh vực hoạt động khác nhau phải tập trung đổi mới, nâng cao hiệu quả hoạt động đồng thời hình thành các tập đoàn kinh tế mạnh, làm nòng cốt cho quá trình phát triển của đất nước. Các tập đoàn kinh tế, các tổng công ty này hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con. Đây là mô hình kinh tế được hình thành từ rất sớm trên thế giới và hoạt động có hiệu quả.

Xuất phát từ yêu cầu quản lý và cung cấp thông tin kinh tế tài chính cũng như có cái nhìn toàn diện về tình hình tài chính của tập đoàn hoặc tổng công ty, đòi hỏi phải có công cụ kế toán phản ánh tình hình này. Đó chính là Báo cáo tài chính hợp nhất.

Các quy định về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của công ty mẹ, công ty con đã được quy định và hướng dẫn đầy đủ, rõ ràng. Cho nên việc tổ chức hệ thống thông tin cho công tác kế toán được thuận lợi và dễ dàng. Trong khi đó, hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất ra đời cùng với sự xuất hiện của mô hình công ty mẹ - công ty con là một hệ thống báo cáo mới, rất phức tạp cần phải được nghiên cứu và hoàn thiện dần trong thực tiễn.

Bên cạnh đó, quá trình hội nhập không chỉ là quá trình nhập khẩu các thông lệ kế toán quốc tế, bắt chước yêu cầu và khả năng của nền kinh tế Việt Nam. Chúng ta cần ý thức sâu sắc những gì mình đang có, những gì mình cần có và phải có một lộ trình thích hợp để đạt được chúng.

Với tinh thần đó, tôi mạnh dạn chọn đề tài: “Báo cáo tài chính hợp nhất: Lý luận, thực trạng và phương hướng hoàn thiện” để củng cố về cơ sở lý luận, thực

trạng lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất từ đó có những nhận xét, đánh giá khách quan và đề xuất các giải pháp để tiếp tục hoàn thiện đảm bảo hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất là công cụ kế toán cung cấp thông tin một cách khoa học, hợp lý và trung thực tình hình tài chính của tập đoàn (tổng công ty). Từ đó đáp ứng được phân nào yêu cầu của các cấp quản lý, của nhà đầu tư và các bên có liên quan...

Kết cấu của luận văn được thiết kế như sau:

Phần mở đầu

Chương 1: Lý luận chung và các vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất

Chương 2: Thực trạng lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo hướng dẫn của chuẩn mực kế toán Việt Nam

Chương 3: Nhận xét, đánh giá và hệ thống giải pháp hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất

Phần kết luận

Phương pháp nghiên cứu: Phương pháp hệ thống, phương pháp tiếp cận mục tiêu, phương pháp so sánh, đối chiếu, phương pháp phân tích và phương pháp tổng hợp

Hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm báo cáo tài chính hợp nhất năm và báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ. Trong khuôn khổ luận văn này chỉ nghiên cứu về cách lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất năm. Chủ yếu là bảng cân đối kế toán hợp nhất và báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất thông qua mô hình công ty mẹ - công ty con, xung quanh các vấn đề về hợp nhất kinh doanh, đầu tư vào công ty liên kết, hợp đồng liên doanh và việc chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài.

Mặc dù đã có nhiều tâm huyết song không tránh khỏi những thiếu sót. Tác giả mong nhận được những đóng góp của Hội đồng bảo vệ cũng như quý vị có quan tâm nhằm hoàn thiện luận văn.

## **CHƯƠNG 1:**

# **LÝ LUẬN CHUNG VÀ CÁC VẤN ĐỀ LIÊN QUAN ĐẾN BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT**

### **1.1 Tổng quan Báo cáo tài chính hợp nhất**

#### **1.1.1 Khái niệm**

Báo cáo tài chính hợp nhất: Là báo cáo tài chính của một tập đoàn được trình bày như báo cáo tài chính 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.

#### **1.1.2 Bản chất**

Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn được trình bày như là một báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ và công ty con.

Báo cáo tài chính hợp nhất mang tính chất tổng hợp có điều chỉnh các chỉ tiêu kinh tế từ các báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ và công ty con.

#### **1.1.3 Mục đích của báo cáo tài chính hợp nhất**

Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu tại thời điểm kết thúc năm tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính của Tập đoàn, Tổng công ty như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt là Công ty mẹ hay các Công ty con trong tập đoàn.

Cung cấp thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá thực trạng tình hình tài chính và kết quả kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của Tập đoàn, Tổng công ty trong năm tài chính đã qua và dự đoán trong tương lai. Thông tin của Báo cáo tài chính hợp nhất là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, hoặc đầu tư vào Tập đoàn hoặc

Tổng công ty của các chủ sở hữu, của các nhà đầu tư, của các chủ nợ hiện tại và tương lai,...

#### **1.1.4 Nội dung của hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất**

##### **1.1.4.1 Hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất**

###### **Báo cáo tài chính hợp nhất năm gồm:**

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất;
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

###### **Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ**

Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ gồm Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ và Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng tóm lược.

Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ, gồm:

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Bảng cân đối kế toán hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất chọn lọc.

Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng tóm lược, gồm:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất chọn lọc.

##### **1.1.4.2 Chuẩn mực kế toán Việt Nam liên quan chủ yếu**

- Chuẩn mực kế toán số 07 - Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết;
- Chuẩn mực kế toán số 08 - Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh;
- Chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái;
- Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh;

- Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính;
- Chuẩn mực kế toán số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
- Chuẩn mực kế toán số 25 – Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào Công ty con.

### **1.1. 5 Trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất**

Kết thúc kỳ kế toán, Công ty mẹ có trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất để phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của cả Tập đoàn. Trường hợp Công ty mẹ đồng thời là Công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì Công ty mẹ này không phải lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất.

Một công ty được coi là Công ty mẹ của một công ty khác nếu có quyền kiểm soát thông qua việc chi phối các chính sách tài chính và hoạt động nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của công ty này. Công ty mẹ thường được xem là có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động trong các trường hợp sau đây:

- Công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trực tiếp hoặc gián tiếp ở Công ty con;
- Công ty mẹ có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc của Công ty con;
- Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- Công ty mẹ có quyền quyết định việc sửa đổi, bổ sung Điều lệ của Công ty con;
- Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho Công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận.

Việc xác định một công ty có phải là Công ty mẹ hay không phải dựa trên việc xét xem Công ty đó có kiểm soát thông qua việc chi phối các chính sách tài chính

và hoạt động của một công ty khác hay không chứ không chỉ xét tới hình thức pháp lý, hay tên gọi của nó.

## **1.2 Các vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất**

### **1.2.1 Mô hình công ty mẹ - công ty con**

#### **1.2.1.1 Khái niệm**

Công ty mẹ - công ty con là một hình thức liên kết và chi phối lẫn nhau bằng đầu tư, góp vốn, bí quyết công nghệ, thương hiệu hoặc thị trường giữa các công ty có tư cách pháp nhân, trong đó có một công ty giữ quyền chi phối các công ty thành viên khác (gọi là công ty mẹ) và các công ty thành viên khác bị công ty mẹ chi phối (gọi là công ty con) hoặc có một phần vốn góp của công ty mẹ (gọi là công ty liên kết hoặc liên doanh).

Mục tiêu chuyển đổi theo mô hình công ty mẹ - công ty con là đổi mới mô hình tổ chức quản lý, chuyển từ liên kết hành chính trước đây sang cơ chế đầu tư vốn là chủ yếu, tạo ra sự liên kết bền chặt, xác định rõ quyền lợi, trách nhiệm về vốn và lợi ích kinh tế giữa công ty mẹ và các công ty con, tạo điều kiện để công ty mẹ tích tụ, tập trung sản xuất dần dần phát triển thành các tập đoàn kinh tế mạnh.

Công ty mẹ và các công ty con đều là những pháp nhân độc lập, bình đẳng, có các quyền và nghĩa vụ như nhau trước pháp luật. Công ty mẹ chi phối công ty con bằng quyền của chủ sở hữu theo quy định của pháp luật và theo điều lệ công ty con.

Ngoài quyền đó ra, công ty mẹ không được phép tùy tiện can thiệp vào hoạt động kinh doanh cũng như công tác quản lý tài chính của công ty con.

Các mối quan hệ kinh tế giữa công ty mẹ và công ty con cũng như giữa các công ty con với nhau như quan hệ mua - bán, vay - cho vay, thuê - cho thuê... đều phải thông qua hợp đồng kinh tế như đối với các tổ chức khác.

Theo diễn giải của chuẩn mực kế toán quốc tế IAS (International Accounting Standard), công ty mẹ là một thực thể pháp lý có ít nhất một đơn vị trực thuộc – công ty con <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> A Parent: An entity that has one or more subsidiaries [IAS 27.4]

Công ty con là thực thể pháp lý bị kiểm soát bởi công ty mẹ <sup>2</sup>. Kiểm soát ở đây được hiểu là: (1) sở hữu trực hoặc gián tiếp nhiều hơn 50% số phiếu bầu; hoặc (2) sở hữu 50% số phiếu bầu hoặc ít hơn nhưng nắm quyền đối với hơn 50% số phiếu bầu theo sự thỏa thuận với các cổ đông khác; hoặc nắm quyền lãnh đạo, điều hành liên quan đến các chính sách tài chính hay sản xuất kinh doanh của công ty và được qui định tại điều lệ, theo sự thỏa thuận hay hợp đồng; hoặc có quyền bổ nhiệm hay miễn nhiệm phần lớn các thành viên của hội đồng quản trị, ban lãnh đạo; hay có quyền quyết định, định hướng đến phần lớn số phiếu bầu tại các cuộc họp hội đồng quản trị, ban lãnh đạo.

Những đặc trưng của mô hình công ty mẹ – công ty con là:

Một là: công ty mẹ và công ty con là hai thực thể pháp lý độc lập, có sản nghiệp riêng (pháp nhân kinh tế đầy đủ);

Hai là: công ty mẹ có lợi ích kinh tế nhất định liên quan đến hoạt động của công ty con;

Ba là: công ty mẹ chi phối đối với các quyết định liên quan đến hoạt động của công ty con thông qua một số hình thức như quyền bổ phiếu chi phối đối với các quyết định của công ty con, quyền bổ nhiệm và miễn nhiệm hội đồng quản trị, ban lãnh đạo hoặc quyền tham gia quản lý, điều hành;

Bốn là: vị trí công ty mẹ và công ty con chỉ trong mối quan hệ giữa hai công ty với nhau và mang tính tương đối, tức công ty con này có thể là công ty mẹ của một công ty khác (tính tương đối này càng nổi bật hơn trong trường hợp các công ty trong một nhóm có nắm giữ vốn cổ phần qua lại của nhau, thí dụ như theo mô hình của các tập đoàn của Nhật);

Năm là: trách nhiệm của công ty mẹ đối với công ty con nói chung là trách nhiệm hữu hạn, nhưng do mối quan hệ có tính chất chi phối các quyết định của công

---

<sup>2</sup> Subsidiary: An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, that is controlled by another entity (known as the parent) [IAS 27.4].

ty con, nên luật pháp nhiều nước buộc công ty mẹ phải liên đới chịu trách nhiệm về ảnh hưởng của công ty mẹ với công ty con.

Sáu là: về mặt lý thuyết, mô hình quan hệ này sẽ tạo cho cơ cấu tổ chức của các công ty trong nhóm có chiều sâu không hạn chế; tức công ty mẹ, con công ty con, công ty cháu...

Mặc dù công ty mẹ và công ty con là hai thực thể pháp lý độc lập, và nếu công ty con là công ty có trách nhiệm hữu hạn thì công ty mẹ chỉ chịu trách nhiệm đối với phần vốn góp hay cổ phần của mình mà thôi, nhưng do mối quan hệ có tính chất chi phối các quyết định của công ty con, nên luật pháp nhiều nước bắt buộc công ty mẹ phải chịu trách nhiệm liên đới về những ảnh hưởng của công ty mẹ đối với công ty con.

Ngoài ra, theo luật pháp của nhiều nước và theo chuẩn mực kế toán quốc tế thì công ty mẹ phải có trách nhiệm trình báo cáo tài chính tập trung hay hợp nhất tại đại hội cổ đông của công ty mẹ, trừ trường hợp công ty mẹ là công ty con của một công ty khác hoặc hoạt động của công ty con quá khác biệt với công ty mẹ; bởi lẽ, dù là hai thực thể pháp lý độc lập nhưng trên thực tế chúng là những công ty liên kết một thực thể kinh tế hợp nhất<sup>3</sup>.

### **1.2.1.2 Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con**

#### **1.2.1.2.1 Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con**

Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với 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

---

<sup>3</sup> A parent is required to present consolidated financial statements in which it consolidates its investments in subsidiaries [IAS 27.9] – except in one circumstance: A parent is not required to (but may) present consolidated financial statements if and only if all of the following four conditions are met: [IAS 27.10]

trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát.

Trường hợp 1: Tỷ lệ quyền biểu quyết của nhà đầu tư đúng bằng tỷ lệ góp vốn của nhà đầu tư. Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp.

Khi công ty mẹ nắm giữ 50% quyền biểu quyết ở công ty con:

+ Công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con:

$$\text{Quyền kiểm soát của công ty mẹ} = \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con}$$

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con} = \frac{\text{Tổng vốn góp của nhà đầu tư}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu của công ty nhận đầu tư}} \times 100\%$$

Qua công thức trên ta thấy, nếu nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con thì quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con.

+ Công ty mẹ đầu tư gián tiếp (thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác)

$$\text{Quyền kiểm soát của công ty mẹ} = \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty con đầu tư trực tiếp ở công ty con gián tiếp}$$

$$\text{Quyền kiểm soát của công ty mẹ} = \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty con nhận đầu tư} + \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp}$$

Nếu công ty nhận đầu tư là công ty cổ phần thì phần vốn góp tính theo mệnh giá và có xem xét các loại cổ phiếu đang lưu hành. Ví dụ không tính cổ phiếu ưu đãi cổ tức (do không có quyền biểu quyết), nhưng phải quy đổi số cổ phiếu ưu đãi quyền biểu quyết.

Trường hợp 2: Tỷ lệ quyền biểu quyết khác với tỷ lệ góp vốn do có sự thỏa thuận khác giữa nhà đầu tư vào công ty liên kết. Quyền biểu quyết của nhà đầu tư được xác định can cứ vào biên bản thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty nhận đầu tư.

#### 1.2.1.2.2 Xác định phần lợi ích của công ty mẹ với công ty con.

Nếu các bên không có sự thỏa thuận khác, về cơ bản tỷ lệ lợi ích tương đương tỷ lệ góp vốn.

Trường hợp 1: Công ty mẹ đầu tư trực tiếp

Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty mẹ ở  
công ty con đầu tư trực tiếp = Tỷ lệ (%) vốn góp tại công ty con  
đầu tư trực tiếp

Trường hợp 2: Công ty mẹ đầu tư gián tiếp

Tỷ lệ lợi ích = Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp x Tỷ lệ lợi ích của công ty con ở công ty đầu tư gián tiếp

### 1.2.2 Các vấn đề chung về hợp nhất kinh doanh

#### 1.2.2.1 Khái niệm

Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh. Khi một doanh nghiệp mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì phải phân bổ giá phí của nhóm tài

sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản đó dựa trên giá trị hợp lý tương ứng tại ngày mua.

### **1.2.2.2 Các hình thức hợp nhất kinh doanh**

- Hợp nhất kinh doanh để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

- + Một doanh nghiệp mua cổ phần của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác.

- Việc thanh toán giá trị mua, bán trong quá trình hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện bằng hình thức phát hành công cụ vốn, thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền, chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc hình thành một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất, kiểm soát các tài sản thuần đã được chuyển giao hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

- Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Hợp nhất kinh doanh có thể không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, như hợp nhất kinh doanh liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó.

### **1.2.2.3 Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh**

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải hạch toán theo phương pháp mua.

Phương pháp mua gồm 3 bước:

Bước 1: Xác định bên mua;

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh;

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

***Bước 1: Xác định bên mua***

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác.

Một số trường hợp khó xác định được bên mua thì việc xác định bên mua có thể dựa vào các biểu hiện sau:

- Nếu giá trị hợp lý của một doanh nghiệp tham gia hợp nhất lớn hơn nhiều so với giá trị hợp lý của các doanh nghiệp khác cùng tham gia hợp nhất thì doanh nghiệp có giá trị hợp lý lớn hơn thường được coi là bên mua;

- Nếu hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc trao đổi các công cụ vốn thông thường có quyền biểu quyết để đổi lấy tiền hoặc các tài sản khác thì doanh nghiệp bỏ tiền hoặc tài sản khác ra thường được coi là bên mua;

- Nếu hợp nhất kinh doanh mà ban lãnh đạo của một trong các doanh nghiệp tham gia hợp nhất có quyền chi phối việc bổ nhiệm các thành viên ban lãnh đạo của doanh nghiệp hình thành từ hợp nhất kinh doanh thì doanh nghiệp tham gia hợp nhất có ban lãnh đạo có quyền chi phối đó thường là bên mua.

Khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện thông qua việc trao đổi cổ phiếu thì đơn vị phát hành cổ phiếu thường được coi là bên mua. Tuy nhiên, cần xem xét thực tế và hoàn cảnh cụ thể để xác định đơn vị hợp nhất nào có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác để đạt được lợi ích từ hoạt động của đơn vị đó. Một số trường hợp hợp nhất kinh doanh như mua hoán đổi, bên mua là doanh nghiệp có cổ phiếu đã được mua và doanh nghiệp phát hành là bên bị mua. Ví dụ, để nhằm mục đích được niêm yết trên thị trường chứng khoán, một công ty chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán có một thoả thuận để được một công ty nhỏ hơn nhưng đang được niêm yết trên thị trường chứng khoán mua lại. Mặc dù về mặt pháp lý công ty đang niêm yết được xem như công ty mẹ và công ty chưa niêm yết là công ty con, nhưng công ty con sẽ là bên mua nếu có quyền kiểm soát các

chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ đó. Thông thường, bên mua lại là đơn vị lớn hơn, tuy nhiên có một số tình huống doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại doanh nghiệp lớn hơn.

Khi một doanh nghiệp mới được thành lập phát hành công cụ vốn để tiến hành hợp nhất kinh doanh thì một trong những đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất sẽ được xác định là bên mua trên cơ sở các bằng chứng sẵn có.

Tương tự, khi hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, đơn vị nào tồn tại trước khi tiến hành hợp nhất sẽ được xác định là bên mua dựa trên các bằng chứng sẵn có. Việc xác định bên mua trong những trường hợp như vậy sẽ bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất nào bắt đầu tiến hành giao dịch hợp nhất và liệu tài sản hoặc doanh thu của một trong những đơn vị tham gia hợp nhất có lớn hơn đáng kể so với những đơn vị khác không.

### ***Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh***

Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: 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 bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.

Bên mua xác định giá phí hợp nhất kinh doanh theo quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh, trong đó cần chú ý các nội dung sau:

- Bên mua có thể trao đổi các tài sản sau trong hợp nhất kinh doanh: Tiền, trái phiếu, cổ phiếu hoặc các tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua. Trừ trường hợp thanh toán bằng tiền, còn mọi khoản thanh toán bằng tài sản khác thường phát sinh các khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản này.

- Nếu thanh toán bằng trái phiếu (Tỷ lệ lãi trên trái phiếu có thể khác với tỷ lệ lãi trên thị trường), khoản phụ trội hoặc chiết khấu (nếu có) phải được tính vào giá trị của trái phiếu và ghi tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư.

- Nếu thanh toán bằng cổ phiếu (Mệnh giá cổ phiếu thường khác với giá trị thị trường):

+ Nếu cổ phiếu đó đã được niêm yết trên thị trường thì giá công bố tại ngày trao đổi của cổ phiếu đã niêm yết là giá trị hợp lý của cổ phiếu đó;

+ Nếu có bằng chứng và cách tính toán khác cho thấy giá đã công bố tại ngày trao đổi là không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá đã công bố cho cổ phiếu đó do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của cổ phiếu đó có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

- Nếu thanh toán bằng tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua, kể cả là tài sản phải khấu hao, chứng khoán đầu tư hoặc các tài sản đầu tư khác (Nhu bất động sản đầu tư) đều phải tính theo giá trị hợp lý.

- Nếu việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được xác định về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi. Khi đó giá phí hợp nhất kinh doanh phải cộng (+) thêm phần phụ trội hoặc trừ (-) đi phần chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

- Không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh:

- Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua;

- Chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh;

- Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính;

- Chi phí phát hành công cụ vốn.

***Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.***

Tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong hợp nhất kinh doanh đều ghi nhận theo giá trị hợp lý.

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ tài sản thuần của bên bị mua hoặc bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và bên bị mua mất đi sau hợp nhất).

Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua chỉ lập báo cáo tài chính tại ngày mua, cụ thể cho từng hình thức như sau:

- Nếu sau khi hợp nhất, chỉ còn doanh nghiệp mua tồn tại, doanh nghiệp bị mua mất đi thì toàn bộ tài sản, nợ phải trả của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua và doanh nghiệp bị mua giải thể (Ví dụ: Công ty A mua toàn bộ tài sản thuần của Công ty B, sau hợp nhất công ty B giải thể, chỉ còn Công ty A với cơ cấu mới). Hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh, một số tài sản thuần của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mua. Khi đó bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được đã mua và nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp mua (Công ty A) trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Trường hợp phát sinh bất lợi thương mại do giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận. Khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

- Nếu sau khi hợp nhất, các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không còn tồn tại, mà lập nên một doanh nghiệp mới. Toàn bộ tài sản, nợ phải trả của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất chuyển cho doanh nghiệp mới (Ví dụ: Công ty A và Công ty B hợp nhất với nhau thành lập ra Công ty C. Sau hợp nhất Công ty A và Công ty B đều giải thể. Công ty C có tên gọi mới. Các hoạt động của công ty C là sự kết hợp các hoạt động của Công ty A và Công ty B trước đây). Trường hợp này một trong các đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất (Ví dụ công ty A) sẽ được xác định là bên mua. Tại ngày mua bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và lợi thế thương mại (nếu có) trên báo cáo tài chính riêng của mình.

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua là công ty mẹ, bên bị mua là công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và sau hợp nhất 2 bên vẫn tồn tại và hoạt động riêng biệt):

- Nếu sau khi hợp nhất, cả hai doanh nghiệp cùng hoạt động riêng biệt, nhưng có mối liên quan về kiểm soát thì khi đó sẽ hình thành quan hệ mẹ - con. Công ty nắm được quyền kiểm soát công ty còn lại là công ty mẹ (bên mua), và công ty bị kiểm soát là công ty con (bên bị mua). Khi đó công ty mẹ sẽ hạch toán phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và ghi nhận tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị hợp lý. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được gọi là lợi thế thương mại và phản ánh tương tự như trường hợp (1.1) nhưng trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn chứ không phản ánh trên báo cáo tài chính riêng của bên mua.

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua là công ty mẹ không phải lập báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài

chính hợp nhất tại ngày mua mà phải là báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất tại thời điểm sớm nhất theo quy định hiện hành.

### **1.2.3 Đầu tư vào công ty liên kết**

#### **1.2.3.1 Khái niệm**

Đầu tư vào công ty liên kết là khoản đầu tư của nhà đầu tư nắm giữ từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư mà không có thỏa thuận khác. Khi đó nhà đầu tư được coi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể và bên nhận đầu tư được gọi là công ty liên kết.

Đầu tư vào công ty liên kết còn bao gồm cả hai trường hợp sau:

- Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết nhưng có thỏa thuận giữa bên nhận đầu tư và nhà đầu tư về việc nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể.
- Trường hợp nhà đầu tư góp vốn vào liên doanh (cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát) nhưng không có quyền đồng kiểm soát và nắm giữ từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của liên doanh.

#### **1.2.3.2 Các phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết**

- Phương pháp giá gốc:

+ Nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư vào công ty liên kết theo giá gốc.

+ Sau ngày đầu tư, nhà đầu tư được ghi nhận cổ tức, lợi nhuận được chia từ lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc dồn tích (không bao gồm khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua).

+ Các khoản khác từ công ty liên kết mà nhà đầu tư nhận được ngoài cổ tức và lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi của các khoản đầu tư và được ghi giảm giá gốc khoản đầu tư. Ví dụ khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua mà nhà đầu tư nhận được phải ghi giảm giá gốc khoản đầu tư.

+ Phương pháp giá gốc được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư.

- Phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận ban đầu theo giá gốc.

+ Sau đó, vào cuối mỗi kỳ kế toán, khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư.

+ Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết được ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất.

+ Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết cũng phải được điều chỉnh khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết. Ví dụ thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (khi mua khoản đầu tư).

+ Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

## **1.2.4 Những khoản góp vốn liên doanh**

### **1.2.4.1 Khái niệm**

Liên doanh là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Các hình thức liên doanh :

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

### **1.2.4.2 Phương pháp kế toán**

Phương pháp vốn chủ sở hữu: Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp trong liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh lợi ích của bên góp vốn liên doanh từ kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Phương pháp giá gốc: Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ phản ánh khoản thu nhập của bên góp vốn liên doanh được phân chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của liên doanh phát sinh sau khi góp vốn liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính riêng theo phương pháp giá gốc.

Báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh :

- Nếu bên góp vốn liên doanh lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trong báo cáo tài chính hợp nhất phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Bên góp vốn liên doanh ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên góp vốn liên doanh kết thúc quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Trường hợp ngoại trừ đối với phương pháp vốn chủ sở hữu.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau đây theo phương pháp giá gốc:

- Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và

- Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu là không hợp lý nếu phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong khoảng thời gian dưới 12 tháng. Điều này cũng không hợp lý khi cơ sở kinh doanh hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản vốn góp liên doanh của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.

## KẾT LUẬN

Báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo kế toán rất phức tạp, liên quan đến nhiều vấn đề, nhiều đối tượng. Đây là báo cáo phản ánh bức tranh kinh tế tài chính của tập đoàn hoặc tổng công ty tại một thời điểm nhất định. Để báo cáo tài chính hợp nhất thực sự là công cụ cung cấp thông tin hữu ích, phục vụ nhu cầu cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau đòi hỏi phải có cơ sở lý luận vững chắc làm cơ sở cho việc lập và trình bày báo cáo một cách khoa học, khách quan, trung thực, hợp lý. Các cơ sở lý luận đó đã được xây dựng dưới dạng chuẩn mực kế toán. Tạo nền tảng chung cho việc nghiên cứu, áp dụng đồng bộ và thống nhất trong các ngành, lĩnh vực của đất nước cũng như phù hợp với thông lệ quốc tế. Các tập đoàn, tổng công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, công ty liên doanh là những đối tượng bắt buộc phải lập báo cáo tài chính hợp nhất. Các vấn đề về hợp nhất kinh doanh, đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh phải được kế toán theo phương pháp thích hợp, phục vụ cho công tác lập là trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo đúng tin thần quy định của chuẩn mực.

## **CHƯƠNG 2**

# **THỰC TRẠNG LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT**

### **2.1 Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất**

(1) Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất Báo cáo tài chính riêng của mình và của tất cả các Công ty con ở trong nước và ngoài nước do Công ty mẹ kiểm soát, trừ các trường hợp:

(i) quyền kiểm soát của Công ty mẹ chỉ là tạm thời vì Công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng);

(ii) hoặc hoạt động của Công ty con bị hạn chế trong thời gian dài (trên 12 tháng) và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho Công ty mẹ.

(2) Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất các Báo cáo tài chính của Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các Công ty con khác trong Tập đoàn.

(3) Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như Báo cáo tài chính của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính và qui định của các chuẩn mực kế toán khác.

(4) Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn Tập đoàn.

- Trường hợp Công ty con sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong Tập đoàn thì Báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh lại theo chính sách chung của Tập đoàn.

- Trường hợp Công ty con không thể sử dụng cùng một chính sách kế toán với chính sách chung của Tập đoàn thì Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất phải trình bày rõ về các khoản mục đã được ghi nhận và trình bày theo các chính sách kế toán khác nhau và phải thuyết minh rõ các chính sách kế toán khác đó.

(5) Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con sử dụng để hợp nhất Báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán.

Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, Công ty con phải lập thêm một bộ Báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của Công ty mẹ. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các Báo cáo tài chính được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng với điều kiện là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Trong trường hợp này, Báo cáo sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh cho ảnh hưởng của những giao dịch và sự kiện quan trọng xảy ra giữa ngày kết thúc kỳ kế toán của Công ty con và ngày kết thúc kỳ kế toán của Tập đoàn. Độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập Báo cáo tài chính phải được thống nhất qua các kỳ.

(6) Kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty con được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày Công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát Công ty con và chấm dứt vào ngày Công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát Công ty con.

(7) Số chênh lệch giữa tiền thu từ việc thanh lý Công ty con và giá trị còn lại của nó tại ngày thanh lý (bao gồm cả chênh lệch tỷ giá liên quan đến Công ty con này được trình bày trong chỉ tiêu chênh lệch tỷ giá hối đoái thuộc phần vốn chủ sở hữu và lợi thế thương mại chưa phân bổ) được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất như một khoản lãi, lỗ từ việc thanh lý Công ty con.

(8) Khoản đầu tư vào Công ty con sẽ được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính thông thường hoặc kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” và Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh” kể từ khi Công ty mẹ không còn nắm quyền kiểm soát nữa.

(9) Các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập bằng cách cộng từng chỉ tiêu thuộc 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 sau đó thực hiện điều chỉnh cho các nội dung sau:

- 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 toàn bộ đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có);

- Phân bổ lợi thế thương mại;

- Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của Tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

- Giá trị các khoản mục phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn;

- Các chỉ tiêu doanh thu, chi phí phát sinh từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nội bộ Tổng Công ty, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức, lợi nhuận đã phân chia, và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ;

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định) phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị hàng tồn kho hoặc tài sản cố định cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

(10) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập theo quy định của chuẩn mực kế toán số 24 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

(11) Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất phải trình bày đầy đủ các chỉ tiêu theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 21 – Trình bày báo cáo tài chính và từng Chuẩn mực kế toán liên quan.

(12) Việc chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài có đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ kế toán của Công ty mẹ thực hiện theo các quy định như sau: (Chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái).

☞ Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

☞ Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch.

Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.

☞ Kế toán khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào Báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo:

- Các trường hợp phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài:

+ Chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, các tài sản và các khoản nợ phải trả theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;

+ Chuyển đổi khoản đầu tư thuần đầu kỳ tại cơ sở ở nước ngoài theo một tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được phản ánh kỳ trước;

+ Các khoản thay đổi khác liên quan đến vốn chủ sở hữu tại cơ sở nước ngoài.

- Toàn bộ các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào Báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại như là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó. Toàn bộ các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế phát sinh từ việc chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài phải được tính phân bổ khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số tại cơ sở ở nước ngoài trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Khi thanh lý cơ sở ở nước ngoài, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh lũy kế đã bị hoãn lại và liên quan đến cơ sở ở nước ngoài đó sẽ được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cùng với kỳ mà lãi hoặc lỗ về việc thanh lý được ghi nhận.

- Lợi thế thương mại phát sinh khi mua cơ sở ở nước ngoài và mọi sự điều chỉnh giá trị hợp lý về giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh trong quá trình mua cơ sở ở nước ngoài được xử lý theo một trong 2 cách sau:

+ Được coi là tài sản của cơ sở ở nước ngoài, được tính theo đơn vị tiền tệ của cơ sở nước ngoài và được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

+ Được coi là tài sản của doanh nghiệp báo cáo, được thể hiện bằng đơn vị tiền tệ của đơn vị báo cáo, hoặc được chuyển đổi sang đơn vị tiền tệ của đơn vị báo cáo theo tỷ giá tại ngày giao dịch.

(13) Các khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

### **Nguyên tắc chung**

(13.1) Cuối kỳ kế toán, khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, giá trị khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được điều chỉnh như sau:

- Điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất từ các kỳ kế toán trước.

+ Trước khi điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ thuộc phần sở hữu của mình trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận và phản ánh trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ kế toán trước liền kề để ghi nhận và phản ánh vào khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh", khoản mục "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối" và các khoản mục khác có liên quan trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ báo cáo.

+ Căn cứ để xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước và các khoản điều chỉnh khác là Bảng cân đối kế toán

riêng của nhà đầu tư và Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ kế toán trước liền kề, các số kế toán chi tiết phục vụ việc hợp nhất báo cáo tài chính.

- Điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

+ Nhà đầu tư phải xác định và điều chỉnh tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ sau thuế TNDN của công ty liên kết tại thời điểm cuối mỗi kỳ kế toán khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần có cổ phiếu ưu đãi cổ tức được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài thì nhà đầu tư phải loại trừ phần cổ tức ưu đãi trước khi xác định phần sở hữu của mình trong lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết, kể cả khi chưa có thông báo chính thức về việc trả cổ tức trong kỳ.

+ 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 chỉ ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho đến khi nó bằng không ( $= 0$ ). Trường hợp nhà đầu tư có nghĩa vụ thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả thì phần chênh lệch lớn hơn của khoản lỗ trong công ty liên kết và giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là một khoản chi phí phải trả. 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. Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

- Điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết: Khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết, nếu có chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết thì tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xác định khoản chênh lệch đó thành các phần như đã trên. Đồng thời cuối kỳ kế toán khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, khi xác định phần lãi hoặc

lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh phù hợp:

+ Phân bổ khoản chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết theo thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết;

+ Phân bổ khoản lợi thế thương mại (giá mua khoản đầu tư lớn hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được) tối đa không quá 10 năm vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết.

+ Trường hợp giá mua khoản đầu tư nhỏ hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và việc xác định giá mua khoản đầu tư. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại được điều chỉnh ngay vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Điều chỉnh khoản cổ tức, lợi nhuận được chia: Khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết trong kỳ phải ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết và phần lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết.

- Điều chỉnh các khoản thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết: Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thay đổi (nhưng không được phản ánh qua Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ, như chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá không được ghi nhận là lãi, lỗ trong kỳ), kế toán căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết. Khoản này được ghi tăng (giảm) giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết và các khoản mục tương ứng của vốn chủ sở hữu của nhà đầu tư.

(13.2) Phần lãi hoặc lỗ trong kỳ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết xác định được nêu trên phải được ghi nhận và trình bày thành một khoản

mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh”).

(13.3) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ việc ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết được thực hiện như sau:

Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả

– Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả

+ Doanh nghiệp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế khi lập báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty con hoặc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ở nước ngoài trên báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp Việt Nam chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần hoặc có chênh lệch về thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp .

+ Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có thể phát sinh khi:

\* Cơ quan thuế chỉ đánh thuế đối với khoản thu nhập mà doanh nghiệp được quyền nhận trong năm đã được ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng.

\* Doanh nghiệp ghi nhận phần sở hữu trong lợi nhuận (hoặc lỗ) trong công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

\* Doanh nghiệp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế khi ghi nhận lợi nhuận theo phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính đối với các khoản đầu tư vào công ty con.

- Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên báo cáo tài chính hợp nhất

+ Trường hợp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

Tăng khoản mục “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”.

+ Trường hợp phải ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Giảm khoản mục “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”.

Giảm khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất

– Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất

+ Doanh nghiệp chỉ ghi nhận tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ khi áp dụng phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu để kế toán các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ở nước ngoài trên báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp Việt Nam chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần hoặc có chênh lệch về thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

+ Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi:

\* Cơ quan thuế không cho phép khấu trừ khoản lỗ từ công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát vào thu nhập chịu thuế trong năm của doanh nghiệp;

\* Doanh nghiệp ghi nhận khoản lỗ là toàn bộ phần sở hữu trong lợi nhuận (hoặc lỗ) trong công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính hợp nhất.

– Xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm

+ Cuối năm tài chính, căn cứ vào các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ xác định được khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại để ghi nhận và trình bày tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất.

+ Doanh nghiệp có thể sử dụng “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” (Biểu số 05) để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi giảm do hoàn nhập các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ của các năm trước khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Trường hợp phải ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

Giảm khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”.

- Trường hợp phải hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

Giảm khoản mục “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”.

(13.4) Để phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất, bộ phận kế toán hợp nhất phải mở “Sổ kế toán chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty liên kết” và “Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

a) Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết:

- Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi những chỉ tiêu sau: Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết; Khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết; Phần điều chỉnh tăng (giảm) khoản đầu tư theo giá trị thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết; Khoản điều chỉnh do Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày; Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán.

Cơ sở số liệu để ghi vào sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết là Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết (Biểu số 03) cùng kỳ, các tài liệu chứng từ khác có liên quan khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết.

- Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Sổ này là một phần của hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất dùng để theo dõi quá trình phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết (nếu có). Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi các chỉ tiêu: Nội dung phân bổ, tổng giá trị chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư, thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại, giá trị phân bổ định kỳ.

Cơ sở số liệu để ghi vào sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết là các chứng từ có liên quan đến giao dịch mua khoản đầu tư, các tài liệu xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và lợi thế thương mại hoặc phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư (nếu có).

- Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh: Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được sử dụng để điều chỉnh các chỉ tiêu đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết, phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác có liên quan khi trình bày các chỉ tiêu này theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong quá trình lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

(13.5) Sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu để trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư.

Khi không thể có Báo cáo tài chính lập cùng ngày thì mới được sử dụng Báo cáo tài chính lập vào những ngày khác nhau. Trường hợp này, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải điều chỉnh ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập Báo cáo tài chính của công ty liên kết;

- Trường hợp công ty liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự thì nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp. Trường hợp nhà đầu tư không thực hiện được các điều chỉnh đó thì phải giải trình trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

(13.6) 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.

a) Xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước liền kề.

- Xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ các kỳ trước.

Phần lãi hoặc lỗ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước được xác định bằng giá trị ghi sổ của khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ trước liền kề trừ đi giá gốc của khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” trong Bảng cân đối kế toán riêng kỳ trước liền kề của nhà đầu tư.

- Ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước liền kề vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ báo cáo: Trước khi trình bày số liệu trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, nhà đầu tư sử dụng Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh để phản

ánh phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước:

+ Đối với phần lợi nhuận đã ghi nhận, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Đối với phần lỗ đã ghi nhận, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) do đánh giá lại tài sản (nếu có), ghi:

Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) chênh lệch tỷ giá hối đoái:

Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

b) Xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết để xác định phần lãi hoặc lỗ của mình trong lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết trong kỳ. Sau đó, nhà đầu tư căn cứ

vào các tài liệu, chứng từ khi mua khoản đầu tư, số liệu về cổ tức, lợi nhuận được chia để xác định giá trị điều chỉnh cho kỳ báo cáo đối với các khoản: Phân bổ chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ có thể xác định được; Phần phân bổ lợi thế thương mại; Khoản lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận trong kỳ và phần chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư. Số liệu chi tiết điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết được phản ánh trong “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” (Biểu số 03).

+ “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” là căn cứ ghi vào cột 2 của “Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết” (biểu số 01).

+ Xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết theo nguyên tắc sau: Nhà đầu tư xác định phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết theo tỷ lệ vốn góp trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nếu tỷ lệ lợi nhuận được chia hoặc tỷ lệ lỗ nhà đầu tư phải gánh chịu tương đương với tỷ lệ vốn góp theo công thức dưới đây:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lãi hoặc lỗ} \\ \text{của nhà đầu tư trong} \\ \text{công ty liên kết} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ vốn góp} \\ \text{trong công ty liên} \\ \text{kết} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tổng lợi nhuận hoặc lỗ} \\ \text{trong kỳ của công ty liên} \\ \text{kết} \end{array}$$

+ Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần, khi xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư chỉ xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết theo mệnh giá cổ phiếu;

+ Trường hợp công ty liên kết không là công ty cổ phần, khi xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết là tổng giá trị vốn đã thực góp (bằng tiền hoặc tài sản) từ ngày đầu tư cho tới thời điểm lập BCTC hợp nhất năm báo cáo.

+ Trường hợp tỷ lệ vốn góp khác với tỷ lệ phần lợi nhuận được chia hoặc lỗ phải gánh chịu do có thoả thuận khác giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết được xác định căn cứ vào biên bản thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết;

+ Khi xác định các khoản điều chỉnh để ghi vào “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” được thực hiện như sau:

\* Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*);

\* Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ được ghi bình thường;

\* Số phân bổ lợi thế thương mại được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*);

\* Trường hợp giá mua khoản đầu tư nhỏ hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được, tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và việc xác định giá mua khoản đầu tư. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại được điều chỉnh ngay vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết vào Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư:

+ Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, căn cứ vào kết quả xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ trong công ty liên kết, kế toán căn cứ vào Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết (cột 2, biểu 01) để phản ánh vào Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh, ghi:

\* Nếu kết quả xác định khoản điều chỉnh là có lãi, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh.

\* Nếu kết quả xác định các khoản điều chỉnh là lỗ, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh (chỉ ghi giảm cho đến khi khoản đầu tư này có giá trị bằng không (=0))

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

\* Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

\* Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

c) Khi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết thay đổi nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của công ty liên kết (như đánh giá lại tài sản cố định và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ), nhà đầu tư phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết sau ngày đầu tư:

- Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch đánh giá lại tài sản, ghi:

+ Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh tăng giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

+ Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết giảm do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch tỷ giá, ghi:

+ Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lãi chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

+ Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lỗ chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

d) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư.

- Trường hợp Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải thực hiện điều chỉnh đối với những ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập Báo cáo tài chính của công ty liên kết. Ví dụ như nhà đầu tư mua hoặc bán vật tư, hàng hoá, tài sản cố định có giá trị lớn hoặc có các giao dịch tài trợ vốn vay cho công ty liên kết nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo tài chính riêng của công ty liên kết.

+ Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết dẫn đến làm tăng phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh.

+ Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết làm giảm phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

\* Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

\* Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp không thể xác định được ảnh hưởng của những sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải trình bày lý do và các diễn giải khác trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

e) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do nhà đầu tư và công ty liên kết sử dụng các chính sách kế toán khác nhau.

Trường hợp có sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán cho các giao dịch và sự kiện tương tự giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết bằng cách chuyển đổi các chính sách kế toán của công ty liên kết về chính sách kế toán của nhà đầu tư. Khoản chênh lệch phát sinh từ việc chuyển đổi chính sách kế toán được điều chỉnh vào giá trị khoản đầu tư, được xử lý như sau:

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến tăng lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh.

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến giảm lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

Các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của tài sản cố định và lợi thế thương mại xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh khi xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm. Thời gian khấu hao tài sản cố định hoặc phân bổ lợi thế thương mại cần phải căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng tài sản cố định và quy định hiện hành về phân bổ lợi thế thương mại.

Đồng thời kế toán kết chuyển lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

f) Trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận theo giá gốc và số lũy kế các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính và được phản ánh ở khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 252 trong “Bảng Cân đối kế toán hợp nhất”.

- Phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết của năm báo cáo được phản ánh ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 45 trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải trình bày:

+ Danh sách các công ty liên kết kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với tỷ lệ (%) phần sở hữu;

+ Phương pháp kế toán được sử dụng để kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

(14) 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 được quy định như sau:

a) Nguyên tắc chung

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh có ít nhất một Công ty con thì bên liên doanh phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong Báo cáo tài chính hợp nhất khoản vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 27 và đoạn 28 của Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”). Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất bên góp vốn liên doanh phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản vốn góp liên doanh tương ứng với phần lãi (hoặc lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp thuộc lợi ích của bên góp vốn trong kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

Nguyên tắc xác định và phương pháp ghi nhận phần lãi (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác theo phương pháp vốn

chủ sở hữu được thực hiện tương tự như qui định khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết.

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập:

+ Nếu phát sinh lãi từ giao dịch này thì bên góp vốn liên doanh không phải hạch toán phần lãi tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

+ Nếu phát sinh lỗ từ giao dịch này thì bên góp vốn liên doanh phải ghi nhận ngay phần lỗ tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Giá trị phần lãi (hoặc lỗ) của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sau khi xác định được, thực hiện điều chỉnh vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Đối với những thay đổi trong nguồn vốn chủ sở hữu của cơ sở đồng kiểm soát mà chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán phải xác định phần sở hữu của mình tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh để điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

b) Phương pháp kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Xác định phần lãi (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước liên kết.

- Xác định và điều chỉnh phần lãi (hoặc lỗ) trong năm báo cáo tương ứng với phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

- Xác định phần lãi (hoặc lỗ) trong năm báo cáo của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong năm báo cáo của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định phần lãi (hoặc lỗ) thuộc lợi ích của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

+ Phương pháp xác định phần lãi hoặc lỗ trong năm báo cáo trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thực hiện tương tự như qui định đối với xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lãi (hoặc lỗ) trong kỳ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác vào Báo cáo tài chính hợp nhất:

\* Xác định và điều chỉnh phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh đối với các khoản thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

\* Điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch mua tài sản của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập.

+ Trường hợp cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát thu được lãi từ giao dịch bán tài sản cho bên góp vốn liên doanh thì bên góp vốn liên doanh phải hoãn lại phần lãi của mình:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Trường hợp khi hàng bán được cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận phần lãi của mình

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

c) Trình bày khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất

- Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo giá gốc và các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính được phản ánh ở khoản mục: “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” - Mã số 252 trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Phần lãi hoặc lỗ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định được vào cuối mỗi năm tài chính khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu được phản ánh ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 45 trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, doanh nghiệp phải trình bày:

+ “Tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên”, trừ khi khả năng lỗ là thấp và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, gồm: Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến với phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên; Phần của các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên; Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

+ Trình bày riêng biệt “Tổng giá trị của các khoản cam kết” sau đây theo phần vốn góp vào liên doanh của bên góp vốn liên doanh với các khoản cam kết khác: Bất kỳ khoản cam kết về tiền vốn nào của bên góp vốn liên doanh liên quan đến phần vốn góp của họ trong liên doanh và phần bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu trong cam kết về tiền vốn với các bên góp vốn liên doanh khác; phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

+ Trình bày chi tiết các khoản vốn góp trong các liên doanh quan trọng mà bên góp vốn liên doanh tham gia.

- Bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin bổ sung sau :

+ Danh sách các công ty liên doanh; kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với phần sở hữu; và

+ Nếu bên góp vốn liên doanh không thực hiện được việc điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh do sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên doanh

được lập khác ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư hoặc nhà đầu tư và công ty liên doanh áp dụng các chính sách kế toán khác nhau cho các giao dịch và sự kiện tương tự thì phải thuyết minh điều này trên Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

## **2.2 Trình tự và phương pháp hợp nhất**

### **2.2.1 Các bước cơ bản khi áp dụng phương pháp hợp nhất:**

**2.2.1.1 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.

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

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm, kế toán phải loại trừ giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Công ty mẹ trong Công ty con tại ngày mua.

### **Nguyên tắc loại trừ**

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày mua phải được loại trừ hoàn toàn. Lợi thế thương mại và chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản và nợ phải trả nếu có phát sinh trong quá trình hợp nhất được ghi nhận phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Lãi hoặc lỗ phát sinh sau ngày mua không ảnh hưởng đến các chỉ tiêu phải loại trừ khi thực hiện việc loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày mua.

Trường hợp sau ngày mua Công ty con trả cổ tức từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày mua thì khi có thông báo chia cổ tức, trong Báo cáo tài chính riêng Công ty mẹ phải ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào Công ty con số tiền cổ tức được phân chia và Công ty con phải ghi giảm chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối số tiền cổ tức đã phân chia. Do đó khi lập bút toán loại trừ giá trị khoản đầu tư

của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của từng Công ty con tại ngày mua, kế toán phải xác định lại số tiền điều chỉnh giảm đối với chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và chỉ tiêu đầu tư vào Công ty con.

Trường hợp sau ngày mua Công ty con trích lập các quỹ từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày mua thì tổng số vốn chủ sở hữu tại ngày mua không thay đổi mà chỉ có sự thay đổi các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua. Trường hợp này, khi loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con, kế toán phải xác định lại phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua của Công ty con sau ngày mua.

Nếu sau ngày mua Công ty con trích lập các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu hoặc quyết định tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu từ các quỹ mà trong số tiền đó có phần thuộc nguồn gốc từ các chỉ tiêu trước ngày mua, thì tổng vốn chủ sở hữu tại ngày mua không thay đổi mà chỉ có sự thay đổi các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua. Trường hợp này, khi loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con, kế toán phải xác định lại phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu của Công ty con sau ngày mua.

### **Bút toán điều chỉnh**

Để loại trừ giá trị ghi sổ khoản mục "Đầu tư vào công ty con" trong báo cáo của Công ty mẹ với phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu tại ngày mua của các Công ty con, kế toán phải tính toán giá trị phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua của Công ty con, đồng thời tính toán lợi thế thương mại phát sinh (nếu có) tại ngày mua, ghi:

- Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu
- Nợ Thặng dư vốn cổ phần
- Nợ Vốn khác của chủ sở hữu
- Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản
- Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Nợ Quỹ đầu tư phát triển  
 Nợ Quỹ dự phòng tài chính  
 Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu  
 Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  
 Nợ Lợi thế thương mại (Nếu có)  
 ....

Có Đầu tư vào công ty con.

Bút toán loại trừ này được thực hiện tại thời điểm mua và khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất các kỳ sau ngày mua.

Trường hợp các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua có giá trị âm thì khi loại trừ các chỉ tiêu này kế toán ghi Có vào chỉ tiêu đó thay vì ghi Nợ như bút toán trên.

Trường hợp tại thời điểm mua giá trị hợp lý của tài sản thuần tại các Công ty con không bằng với giá trị ghi sổ của nó thì kế toán phải lập bút toán điều chỉnh ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả trước khi thực hiện bút toán loại trừ này theo Chuẩn mực kế toán số 11- Hợp nhất kinh doanh và Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 hướng dẫn kế toán thực hiện 4 Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Trường hợp Công ty mẹ và Công ty con cùng đầu tư vào một Công ty con khác mà trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty con khoản đầu tư vào Công ty con kia trong Tập đoàn được phản ánh trong chỉ tiêu “Đầu tư vào Công ty liên kết” hoặc “Đầu tư dài hạn khác” thì khi loại trừ giá trị khoản đầu tư được ghi nhận bởi Công ty con của Tập đoàn, ghi:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  
 Nợ Thặng dư vốn cổ phần  
 Nợ Vốn khác của chủ sở hữu  
 Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản  
 Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Nợ Quỹ đầu tư phát triển  
 Nợ Quỹ dự phòng tài chính  
 Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu  
 Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  
 Nợ Lợi thế thương mại (nếu có)

....

Có Đầu tư vào công ty con  
 Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh  
 Có Đầu tư dài hạn khác.

Trường hợp công ty mẹ đầu tư tiếp tục vào công ty con thì kế toán loại trừ khoản đầu tư bổ sung thêm bằng cách ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số  
 Nợ Lợi thế thương mại

Có Đầu tư vào công ty con.

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

#### **Nguyên tắc phân bổ**

Lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua được phân bổ dần vào kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất theo phương pháp đường thẳng trong thời gian không quá 10 năm.

Do Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con nên khi phân bổ lợi thế thương mại kế toán phải điều chỉnh cả số đã phân bổ lũy kế từ ngày mua đến ngày đầu kỳ báo cáo. Khi đã phân bổ hết lợi thế thương mại, kế toán vẫn phải lập bút toán điều chỉnh để phản ánh ảnh hưởng của số đã phân bổ đến lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và lợi thế thương mại cho đến khi thanh lý công ty con.

#### **Bút toán điều chỉnh**

Trường hợp phân bổ lợi thế thương mại trong kỳ đầu tiên, kế toán xác định lợi thế thương mại phải phân bổ trong kỳ và ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (Lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ)

Có Lợi thế thương mại (Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ)

Trường hợp phân bổ lợi thế thương mại từ kỳ thứ hai trở đi, kế toán phải phản ánh số phân bổ trong kỳ này và số lũy kế đã phân bổ từ ngày mua đến ngày đầu kỳ báo cáo và ghi nhận như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số Lợi thế thương mại đã phân bổ lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (Số Lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ)

Có Lợi thế thương mại (Lợi thế thương mại đã phân bổ lũy kế đến cuối kỳ)

Sau khi đã phân bổ hết lợi thế thương mại, bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Lợi thế thương mại)

Có Lợi thế thương mại (Lợi thế thương mại).

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

##### **Nguyên tắc tách lợi ích của cổ đông thiểu số**

- Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của các Công ty con được xác định và trình bày thành một dòng riêng biệt. Giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của các Công ty con hợp nhất, gồm:

+ Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày mua được xác định phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh”;

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày mua đến đầu năm báo cáo; và

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu phát sinh trong năm báo cáo.

- Các khoản lỗ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong Công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn số vốn của họ trong Công ty con. Khoản lỗ vượt trên phần vốn của các cổ đông thiểu số này được tính giảm vào phần lợi ích của Công ty mẹ trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó Công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ

vào phần lợi ích của Công ty mẹ cho tới khi phân lỗ trước đây do Công ty mẹ gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

- Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, lợi ích của cổ đông thiểu số được xác định và trình bày riêng biệt trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số". Lợi ích của cổ đông thiểu số được xác định căn cứ vào tỷ lệ lợi ích của cổ đông thiểu số và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các Công ty con.

- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của Công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất được trình bày ở mục C thuộc phần Nguồn vốn "C- Lợi ích của cổ đông thiểu số - Mã số 439".

- Thu nhập của cổ đông thiểu số trong kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty con được phản ánh trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Mã số 61".

### **Bút toán**

Để tách riêng giá trị khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trong tài sản thuần của Công ty con trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh giảm các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu như "Vốn đầu tư của chủ sở hữu", "Quỹ dự phòng tài chính", "Quỹ đầu tư phát triển", "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối",... và điều chỉnh tăng khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- **Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ báo cáo**

Căn cứ vào lợi ích của cổ đông thiểu số đã được xác định tại ngày đầu kỳ báo cáo kế toán ghi:

- Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu
- Nợ Thặng dư vốn cổ phần
- Nợ Quỹ dự phòng tài chính
- Nợ Quỹ đầu tư phát triển
- Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
- Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

....

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

Trường hợp giá trị các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày đầu kỳ là số âm thì kế toán ghi Có các khoản mục đó thay vì ghi Nợ vào các khoản mục đó như trong bút toán trên.

• **Ghi nhận lợi ích của cổ đông thiểu số từ kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.**

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm có lãi, kế toán xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập sau thuế của các Công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm lỗ, kế toán xác định số lỗ các cổ đông thiểu số phải gánh chịu trong tổng số lỗ của các công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp trong kỳ đơn vị trích lập các quỹ đầu tư phát triển và quỹ dự phòng tài chính từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ Quỹ đầu tư phát triển

Nợ Quỹ dự phòng tài chính

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Trường hợp trong năm đơn vị phân phối lợi nhuận và trả cổ tức cho các cổ đông thiểu số, kế toán căn cứ vào số phân chia cho các cổ đông thiểu số ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

**2.2.1.5 Bước 5: Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong Tập đoàn, cụ thể như sau:**

- Doanh thu, giá vốn của hàng hoá, dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nội bộ Tổng công ty, kinh phí của Công ty thành viên, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức đã phân chia và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ.

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định,...) phải được loại trừ hoàn toàn.

- Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị tài sản như hàng tồn kho hoặc tài sản cố định phải được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

- Số dư các khoản mục phải thu, phải trả trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

**2.2.1.5.1 Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng trong nội bộ Tập đoàn**

**Nguyên tắc loại trừ**

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, doanh thu và giá vốn của hàng tiêu thụ trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi, lỗ chưa thực hiện từ các giao dịch bán hàng đang phản ánh trong giá trị của hàng tồn kho cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Lãi hoặc lỗ chưa thực} \\ \text{hiện trong hàng tồn} \\ \text{kho cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ tính theo giá} \\ \text{bán nội bộ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị của hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ tính theo giá vốn} \\ \text{của bên bán hàng} \end{array}$$

Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phải được loại trừ khỏi giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, đồng thời lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ cũng phải được loại trừ khỏi giá vốn hàng bán trong kỳ.

Việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch Công ty mẹ bán hàng cho Công ty con không ảnh hưởng đến việc phân chia lợi ích cho các cổ đông thiểu số của Công ty con vì toàn bộ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện thuộc về Công ty mẹ.

Trường hợp Công ty con ghi nhận lãi hoặc lỗ từ giao dịch bán hàng nội bộ trong Tập đoàn thì lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho phải được phân bổ giữa Công ty mẹ và các cổ đông thiểu số theo tỷ lệ lợi ích của các bên .

Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ cũng phải được loại bỏ, trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Trường hợp giá bán hàng nội bộ thấp hơn giá gốc của hàng hóa mua vào, kế toán phải đánh giá khả năng bên mua hàng sẽ bán được hàng tồn kho này với giá cao hơn giá gốc của Tập đoàn. Trường hợp xét thấy bên mua hàng không thể bán được hàng với giá cao hơn giá gốc của Tập đoàn thì việc phản ánh khoản lỗ chưa thực hiện là phù hợp với việc ghi nhận hàng tồn kho theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được của Tập đoàn do đó không cần phải thực hiện việc loại trừ.

Nếu đến cuối kỳ kế toán bên mua hàng vẫn chưa trả hết tiền thì khoản mục phải thu của khách hàng và khoản mục phải trả cho người bán trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất cũng phải loại trừ số tiền còn nợ giữa các đơn vị trong Tập đoàn.

Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất đã loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch nội bộ, tuy nhiên cơ sở tính thuế của hàng tồn kho được xác định trên cơ sở hoá đơn mua hàng đã có lãi hoặc lỗ từ các giao dịch bán hàng nội bộ.

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ phát sinh một khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ này sẽ làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại, đồng thời làm giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong kỳ của cả

Tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và phải ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch nội bộ chỉ được thực hiện khi chắc chắn rằng giá vốn xét trên phương diện Tập đoàn đối với lô hàng này vẫn nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Trong trường hợp đó, việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất lớn hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ tạo ra chênh lệch tạm thời phải chịu thuế và làm phát sinh thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả và làm tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại của cả Tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và phải ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

#### **Bút toán điều chỉnh**

a) Loại trừ doanh thu, giá vốn hàng bán và lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ.

Kế toán phải tính toán, xác định số lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ và ghi:

Trường hợp có lãi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ).

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ - Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Hàng tồn kho (Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

Trường hợp lỗ:

- Nếu giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc của số hàng tồn kho tiêu thụ nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán không thực hiện

loại trừ lỗ chưa thực hiện mà chỉ loại trừ doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán như sau:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ).

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ).

Khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ lớn hơn giá gốc của số hàng tồn kho trong nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán thực hiện loại trừ khoản lỗ chưa thực hiện. Trường hợp này kế toán ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ)

Nợ Hàng tồn kho (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ + lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

b) Loại trừ giá vốn hàng bán và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ do ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi bán hàng ở kỳ sau.

Lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sẽ được chuyển vào giá vốn hàng bán trong kỳ khi bên mua hàng bán hàng tồn kho được mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài Tập đoàn làm tăng chi tiêu giá vốn hàng bán của cả Tập đoàn. Do đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất kế toán phải loại trừ ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ đã được ghi nhận vào chi tiêu giá vốn hàng bán của kỳ này bằng cách ghi giảm giá vốn hàng bán, đồng thời ghi giảm lợi nhuận chưa phân phối (đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (lỡ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lỡ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

c) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ.

- Trường hợp loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ, kế toán phải xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi nhận như sau:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

- Trường hợp loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời phải chịu thuế, kế toán phải xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi nhận như sau:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (chi phí thuế thu nhập hoãn lại phải trả )

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (chi phí thuế thu nhập hoãn lại phải trả).

d) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ.

Sang kỳ sau khi bên mua đã bán hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài Tập đoàn, cùng với việc loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ, kế toán phải tính toán ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và ghi nhận như sau:

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối .

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

đ) Điều chỉnh ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch Công ty con bán hàng hoá cho Công ty mẹ đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số và ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

Khi loại trừ lỗ chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lỗ chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số và ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

#### **2.2.1.5.2 Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ**

##### **Nguyên tắc điều chỉnh**

Các khoản thu nhập khác, chi phí khác, lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn, giá trị ghi sổ của tài sản cố định (nguyên giá, hao mòn lũy kế) phải được điều chỉnh lại như thể không phát sinh giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Trường hợp tài sản cố định được bán có lãi thì chi phí khấu hao đang được ghi nhận trong Báo cáo tài chính riêng của bên mua tài sản cố định sẽ cao hơn chi phí khấu hao xét trên phương diện của cả Tập đoàn, do đó trong Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán phải điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định trong Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó nên kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lãi chưa thực hiện bị loại trừ khỏi giá trị tài sản cố định. Trong

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản mục Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cũng phải được ghi giảm số tiền tương ứng với thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện của Tập đoàn. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh giảm chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị thuộc Tập đoàn làm phát sinh một khoản lỗ thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định xét trên phương diện Tập đoàn sẽ lớn hơn cơ sở tính thuế của nó nên Báo cáo tài chính hợp nhất phải phản ánh được phần thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lỗ chưa thực hiện nằm trong giá trị tài sản cố định. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh được số tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại tương ứng với việc tăng lợi nhuận của Tập đoàn. Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh tăng chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp phát sinh lãi hoặc lỗ chưa thực hiện từ giao dịch Công ty con bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn thì khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số, kế toán phải xác định phần lãi hoặc lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông thiểu số và điều chỉnh lợi ích của cổ đông thiểu số.

### **Bút toán điều chỉnh**

a) Loại trừ thu nhập khác, chi phí khác, lợi nhuận chưa thực hiện và điều chỉnh lại giá trị ghi sổ của tài sản cố định phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong kỳ.

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có giá bán nhỏ hơn nguyên giá tài sản cố định, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - giá bán )

Nợ Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế đến ngày bán)

Có Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ tại bên bán).

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có giá bán lớn hơn nguyên giá tài sản cố định, kế toán ghi:

Nợ Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán - Nguyên giá)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế đến ngày bán)

Có Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ tại bên bán).

b) Loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong kỳ trước.

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định lớn hơn giá bán, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - Giá bán)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi gộp từ giao dịch bán TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định nhỏ hơn giá bán kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ (lãi gộp từ giao dịch bán TSCĐ)

Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán - Nguyên giá)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lỗ, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - Giá bán)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ (lỗ từ giao dịch bán TSCĐ nội bộ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện phản ánh trong giá trị TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý

doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ loại trừ chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động quản lý, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong sản xuất sản phẩm, hoặc kinh doanh dịch vụ, kế toán phải xác định ảnh hưởng của chi phí khấu hao đến giá vốn hàng bán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ chi phí khấu hao phải loại trừ giữa giá vốn hàng bán và hàng tồn kho để loại trừ cho phù hợp. Trong trường hợp đó bút toán loại trừ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

d) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện trong giá trị còn lại của TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện phản ánh trong giá trị còn lại của TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ bổ sung chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ, kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được dùng trong quản lý, kế toán ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp tài sản được dùng trong bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp tài sản được dùng sản xuất, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ ảnh hưởng của chi phí khấu hao được loại trừ giữa hai chỉ tiêu giá vốn hàng bán và hàng tồn kho cuối kỳ và ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

e) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn khi tài sản vẫn đang sử dụng.

Kế toán phải xác định thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn và phản ánh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đến Báo cáo tài chính.

Đồng thời với việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong Tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Đồng thời với việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong Tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

f) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao khi tài sản cố định vẫn đang sử dụng.

Khi tài sản vẫn còn đang được sử dụng và đang được trích khấu hao thì đồng thời với việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao tài sản cố định và hao mòn lũy kế tài sản cố định, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh trên.

Trường hợp loại trừ lãi từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ)

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ).

Trường hợp loại trừ lỗ từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh tăng chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ).

Khi tài sản cố định vẫn còn đang được sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá thì toàn bộ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn đã chuyển thành lãi thực của Tập đoàn thông qua việc giảm trừ chi phí khấu hao hàng kỳ. Từ thời điểm này không còn phát sinh thuế thu nhập hoãn lại.

g) Ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn có thể ảnh hưởng đến lợi ích cổ đông thiểu số.

Nếu Công ty con là bên bán thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của Công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong kỳ.

Nếu Công ty con là bên mua thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến chi phí khấu hao tài sản cố định của Công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong kỳ.

Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, nếu lợi ích của cổ đông thiểu số bị giảm xuống, kế toán ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, nếu lợi ích của cổ đông thiểu số tăng lên, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

h) Ảnh hưởng của giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong các năm trước đối với các TSCĐ đã được bên mua khấu hao hết theo nguyên giá và vẫn đang sử dụng.

Trường hợp giá bán nội bộ lớn hơn nguyên giá kế toán phải điều chỉnh bằng cách ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá – Giá bán)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Nguyên giá – Giá bán).

Trường hợp giá bán nội bộ trước đây nhỏ hơn nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán – Nguyên giá)

Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán – Nguyên giá).

Các trường hợp này không phát sinh chênh lệch tạm thời và không ảnh hưởng đến thuế thu nhập hoãn lại.

i) Trường hợp TSCĐ mua từ một đơn vị trong nội bộ Tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết.

Khi TSCĐ mua từ một đơn vị trong nội bộ Tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết thì kế toán phải phản ánh việc hoàn nhập giá trị còn lại của tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện còn nằm trong giá trị còn lại của TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

### **2.2.1.5.3 Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn**

#### **Nguyên tắc điều chỉnh**

Trường hợp một đơn vị trong Tập đoàn bán hàng hoá, thành phẩm cho đơn vị khác trong Tập đoàn sử dụng làm tài sản cố định thì toàn bộ doanh thu bán hàng hoá, giá vốn hàng bán và lợi nhuận chưa thực hiện trong nguyên giá TSCĐ phải được loại trừ hoàn toàn.

Đồng thời nếu giao dịch bán hàng nội bộ có lãi thì chi phí khấu hao đang được ghi nhận trong Báo cáo tài chính riêng của bên mua tài sản cố định sẽ cao hơn chi phí khấu hao xét trên phương diện của cả Tập đoàn, do đó trong Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán phải điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định trong Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó nên kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lãi chưa thực hiện nằm trong nguyên giá TSCĐ. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản mục Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cũng phải được ghi giảm số tiền tương ứng với thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn

lại phát sinh từ việc giảm lợi nhuận của Tập đoàn. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định của bên mua hàng sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh giảm chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp hàng tồn kho được bán lỗ thường thể hiện lợi ích kinh tế mang lại trong tương lai của tài sản nhỏ hơn giá gốc của nó. Trường hợp này kế toán sẽ không loại trừ lỗ từ giao dịch bán hàng trong nội bộ Tập đoàn trừ khi chắc chắn rằng khoản lỗ này có thể được thu hồi.

Khi loại trừ lãi (lỗ) chưa thực hiện phát sinh từ lợi nhuận trong giao dịch Công ty con bán hàng hoá, thành phẩm thì kế toán phải xác định phần lãi, lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông thiểu số khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số.

#### **Bút toán điều chỉnh**

a) Bút toán loại trừ doanh thu, giá vốn hàng bán và lợi nhuận chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ mà hàng hoá, thành phẩm của bên bán được sử dụng là tài sản cố định của bên mua.

- Trường hợp giao dịch nội bộ làm phát sinh lãi chưa thực hiện, kế toán điều chỉnh như sau:

Nợ Doanh thu bán hàng hoá và dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ)

Có Giá vốn hàng bán (giá vốn hàng tiêu thụ nội bộ)

Có Nguyên giá TSCĐ (lãi chưa thực hiện).

b) Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch nội bộ trong đó hàng hoá, thành phẩm tại bên bán được sử dụng là tài sản cố định tại bên mua phát sinh trong kỳ trước.

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi chưa thực hiện)

Có Nguyên giá TSCĐ (lãi chưa thực hiện).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giá trị TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện phản ánh trong nguyên giá TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ loại trừ chi phí khấu hao vào các chỉ tiêu chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động quản lý, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

    Có Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

    Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

    Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

    Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản được sử dụng trong sản xuất sản phẩm, kế toán phải xác định ảnh hưởng của chi phí khấu hao đến giá vốn hàng bán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

    Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

    Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ số phải loại trừ giữa giá vốn hàng bán và hàng tồn kho cho phù hợp. Trong trường hợp đó bút toán loại trừ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ )

    Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

    Có Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

    Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản cố định đã hết khấu hao theo nguyên giá nhưng vẫn đang sử dụng bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (lãi gộp phát sinh trong giao dịch bán TSCĐ nội bộ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi gộp phát sinh trong giao dịch bán TSCĐ nội bộ).

d) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc loại trừ lãi từ giao dịch bán hàng hoá khi tài sản cố định tại bên mua vẫn đang sử dụng và đang còn khấu hao.

Kế toán phải xác định thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn và phản ánh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đến Báo cáo tài chính.

Đồng thời với việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

e) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao khi tài sản cố định vẫn đang sử dụng và đang còn khấu hao.

Khi tài sản vẫn còn đang được sử dụng và đang được trích khấu hao thì đồng thời với việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao tài sản cố định và hao mòn lũy kế tài sản cố định, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh trên, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ)

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ).

f) Ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp khi tài sản cố định đang sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá.

Khi tài sản cố định vẫn còn đang được sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá thì toàn bộ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn đã chuyển thành lãi thực của Tập đoàn thông qua việc giảm trừ chi phí khấu hao hàng kỳ. Từ thời điểm này không còn phát sinh thuế thu nhập hoãn lại.

#### **2.2.1.5.4 Loại trừ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua**

##### **Nguyên tắc điều chỉnh**

Toàn bộ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua từ các Công ty con trong Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

Loại trừ toàn bộ cổ tức và lợi nhuận được chia từ kết quả hoạt động kinh doanh sau ngày mua của các Công ty con đang nằm trong khoản mục “Doanh thu hoạt động tài chính” bằng cách ghi giảm chỉ tiêu này trên Báo cáo kết quả kinh doanh đồng thời với việc ghi giảm số cổ tức đã trả trong phần tổng hợp biến động vốn chủ sở hữu trên Thuyết minh báo cáo tài chính.

Nếu Công ty mẹ chưa nhận được số cổ tức hoặc lợi nhuận được chia này do Công ty con chưa chuyển tiền thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại trừ số phải thu, phải trả về số cổ tức lợi nhuận được chia đang phản ánh trong khoản mục phải thu khác trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và khoản mục phải trả khác trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty con chia lợi nhuận.

Nếu số cổ tức nhận được là cổ tức của kỳ kế toán trước khi Công ty mẹ mua khoản đầu tư thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại trừ ảnh hưởng của nghiệp vụ nhận cổ tức này như hướng dẫn trong mục 4.2 Phần XIII của Thông tư này.

### **Bút toán điều chỉnh**

Khi Công ty con trả cổ tức sau ngày mua, kế toán phải loại trừ cổ tức, lợi nhuận được chia từ các Công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (Cổ tức công ty mẹ được chia)

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số (Cổ tức các cổ đông thiểu số được chia)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Loại trừ công nợ phải thu phải trả do chưa thanh toán hết số cổ tức được nhận, ghi:

Nợ Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác

Có Các khoản phải thu khác.

#### **2..2.1.5.5 Các khoản vay trong nội bộ**

##### **Nguyên tắc điều chỉnh**

Các khoản vay trong nội bộ Tập đoàn chưa trả phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Theo đó, các khoản thu nhập từ cho vay và chi phí đi vay cũng phải loại trừ toàn bộ trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

Nếu các đơn vị trong một Tập đoàn có quan hệ vay mượn lẫn nhau thì số dư tiền vay trong nội bộ Tập đoàn đang phản ánh trong các khoản mục “Vay và nợ ngắn hạn”, khoản mục “Vay và nợ dài hạn”, khoản mục “Đầu tư ngắn hạn”, “Đầu tư dài hạn khác” phải được loại trừ toàn bộ.

Trường hợp vay nội bộ để đầu tư xây dựng hoặc sản xuất sản phẩm, nếu các khoản chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang hoặc tài sản sản xuất dở dang cũng phải được loại trừ hoàn toàn. Việc loại trừ này sẽ làm giảm khoản mục “Doanh thu hoạt động tài chính” trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất và giảm các khoản mục “Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang” hoặc “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang” và “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Trường hợp này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do giá trị ghi sổ của tài sản trên Báo cáo tài chính hợp nhất thấp hơn cơ sở tính thuế của nó. Khi kết thúc thời kỳ đầu tư hoặc xây dựng tài sản dài hạn số lợi nhuận chưa thực hiện này được chuyển vào giá thành

sản xuất thông qua chi phí khấu hao và chuyển thành lợi nhuận thực hiện. Thời gian khấu hao của TSCĐ là thời kỳ hoàn nhập của tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Kế toán phải mở sổ theo dõi việc phân bổ khoản lãi tiền vay này vào giá thành sản xuất thông qua chi phí khấu hao để loại trừ khoản chi phí khấu hao này trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Trường hợp lãi vay chưa được thanh toán và đang phản ánh trong các khoản mục phải thu, khoản mục phải trả thì các khoản mục chứa đựng số phải thu, phải trả này cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

### **Bút toán điều chỉnh**

a) Loại trừ số dư tiền vay giữa các đơn vị trong tập đoàn, ghi:

Nợ Vay và nợ ngắn hạn

Nợ Vay và nợ dài hạn

Có Đầu tư ngắn hạn

Có Đầu tư dài hạn khác.

Nếu các khoản vay được thể hiện trong khoản mục khác thì kế toán phải điều chỉnh bút toán loại trừ cho phù hợp nhằm đảm bảo rằng trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất không còn số dư các khoản vay trong nội bộ Tập đoàn.

b) Loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay và chi phí đi vay.

- Trường hợp chi phí đi vay phản ánh vào chi phí tài chính, kế toán loại trừ doanh thu hoạt động tài chính ghi nhận tại bên cho vay và chi phí tài chính ghi nhận tại bên đi vay, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Chi phí tài chính.

- Trường hợp chi phí đi vay phát sinh từ các khoản vay nội bộ được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang, kế toán loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay phát sinh trong kỳ, ảnh hưởng lũy kế của việc loại trừ chi phí đi vay trong giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang lũy kế đến thời điểm đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Chi phí đi vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang đến đầu kỳ báo cáo)

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ)

Có Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang (lũy kế lãi tiền vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang).

- Trường hợp lãi tiền vay được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang, kế toán loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay phát sinh trong kỳ ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ)

Có Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ).

#### **2.2.1.5.6 Các khoản phải thu, phải trả nội bộ**

##### **Nguyên tắc điều chỉnh**

Số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

Kế toán cần lập Bảng tổng hợp và đối chiếu số dư công nợ phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sau đó thực hiện việc loại trừ.

Tùy thuộc vào việc các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn phản ánh trong khoản mục nào của Bảng cân đối kế toán thì bút toán loại trừ được ghi nhận tương ứng.

##### **Bút toán điều chỉnh**

Các khoản phải thu, phải trả nội bộ được loại trừ theo bút toán sau:

Nợ Phải trả người bán

Nợ Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác

Nợ Chi phí phải trả

...

Có Phải thu khách hàng

Có Các khoản phải thu khác

...

##### **Bút toán kết chuyển**

Nguyên tắc: Bút toán kết chuyển được lập để kết chuyển tổng ảnh hưởng của các bút toán điều chỉnh đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sang chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán.

Sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm tăng kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (Kết chuyển kết quả hoạt động kinh doanh)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Ngược lại, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (Kết chuyển kết quả hoạt động kinh doanh)

#### **2.2.1.6 Bước 6: Lập các Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất.**

Căn cứ vào các bút toán hợp nhất đã được lập, kế toán phải lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh. Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu phải điều chỉnh khi hợp nhất theo mẫu số BTH 01-HN.

Trên cơ sở Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn và các Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh, kế toán phải lập Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất. Bảng này được lập nhằm tổng hợp các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn đồng thời tổng hợp các bút toán điều chỉnh để xác định các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất được lập theo Mẫu BTH 02-HN.

Công ty mẹ không bắt buộc phải lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất theo đúng mẫu quy định trong Thông tư này mà có thể tự thiết kế các mẫu biểu tổng hợp cho phù hợp với đặc thù hoạt động, yêu cầu quản lý và cấu trúc của từng Tập đoàn.

#### **2.2.1.7 Bước 7: Lập Báo cáo tài chính hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ.**

#### **2.2.2 Các bút toán hợp nhất:**

Để thực hiện các bước công việc trên, kế toán phải sử dụng các bút toán hợp nhất. Bút toán hợp nhất chỉ sử dụng cho mục tiêu lập Báo cáo tài chính hợp nhất mà không được dùng để ghi sổ kế toán tổng hợp, chi tiết để lập Báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp. Bút toán hợp nhất thực hiện theo các quy định cụ thể như sau:

(1) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu thuộc phần tài sản của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh. Riêng các chỉ tiêu sau thuộc phần tài sản sẽ được điều chỉnh tăng bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh:

- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn;
- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi;
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định thuê tài chính;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định vô hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế bất động sản đầu tư;
- Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn.

(2) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu thuộc phần Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng chỉ tiêu cổ phiếu quỹ sẽ được điều chỉnh tăng bằng cách ghi Nợ.

(3) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu doanh thu và thu nhập khác trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(4) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu chi phí (giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, chi phí tài chính, chi phí khác, chi phí thuế TNDN) trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(5) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu thuộc phần tài sản của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng các chỉ tiêu sau thuộc phần tài sản sẽ được điều chỉnh giảm bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu điều chỉnh:

- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn;

- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi;
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định thuê tài chính;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định vô hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế bất động sản đầu tư;
- Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn.

(6) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu thuộc phần Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng chỉ tiêu cổ phiếu quỹ sẽ được điều chỉnh giảm bằng cách ghi Có.

(7) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu doanh thu và thu nhập khác trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(8) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu chi phí (giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, chi phí tài chính, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, chi phí khác) trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(9) Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số trong Báo cáo kết quả kinh doanh được ghi tăng bằng cách ghi Nợ chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số và ghi giảm bằng cách ghi Có chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

(10) Nguyên tắc xử lý ảnh hưởng của các chỉ tiêu điều chỉnh như sau: Nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh thì kế toán sẽ kết chuyển số điều chỉnh giảm này sang chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trong Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và ghi Có vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế TNDN của Tập đoàn. Và ngược lại, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm tăng kết quả hoạt động kinh doanh thì kế toán sẽ kết chuyển số điều chỉnh tăng này sang

chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trong Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và ghi Nợ vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế TNDN của Tập đoàn ..

Các bút toán điều chỉnh phải tuân thủ nguyên tắc cân đối trong kế toán theo đó tổng phát sinh Nợ phải bằng với tổng phát sinh Có trong một bút toán.

## **KẾT LUẬN**

Báo cáo tài chính nói chung và báo cáo tài chính hợp nhất nói riêng phải được lập và trình bày theo nguyên tắc nhất định. Đây là những kỹ thuật cần thiết cho việc đảm bảo tính khoa học và pháp lý của thông tin kế toán được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất. Hệ thống các nguyên tắc là những giải pháp cơ bản mà kế toán cần quán triệt khi hợp nhất báo cáo tài chính.

Bên cạnh nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất thì phương pháp và trình tự hợp nhất cũng là những vấn đề rất quan trọng. Báo cáo tài chính hợp nhất liên quan đến nhiều vấn đề như: Hợp nhất kinh doanh, đầu tư và công ty liên kết, các khoản góp vốn liên doanh, đầu tư vào các công ty con... Tất cả các vấn đề này đã được xây dựng thành phương pháp cụ thể, giúp cho việc hợp nhất được dễ dàng và thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý và có thể so sánh được.

Hệ thống các nguyên tắc và phương pháp hợp nhất là kim chỉ nam cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Một báo cáo tài chính trung thực và hợp lý là mong đợi của các đối tượng sử dụng. Trong xu hướng hội nhập và phát triển kinh tế thì báo cáo tài chính hợp nhất là công cụ cung cấp thông tin cho việc quản lý cũng như ra quyết định của các tập đoàn kinh tế là tất yếu.

## **CHƯƠNG 3**

### **NHẬN XÉT VÀ CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT.**

#### **3.1 Nhận xét**

Báo cáo tài chính hợp nhất ra đời đã giải quyết được vấn đề về thông tin và cung cấp thông tin kinh tế tài chính cho các nhà quản lý, nhà đầu tư... của các công ty theo mô hình công ty mẹ - công ty con, các tập đoàn kinh tế. Hệ thống các quy định và hướng dẫn về lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất có ý nghĩa rất lớn về cơ sở lý luận. Là khuôn khổ pháp lý quan trọng, định hướng cho việc nghiên cứu cũng như áp dụng trong thực tiễn. Quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính là quá trình phức tạp, liên quan đến nhiều dữ liệu, nhiều báo cáo khác nhau của các công ty con. Các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất đã thể hiện các thành tựu và hạn chế sau:

##### **3.1.1 Thành tựu**

- Các quy định về lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất được quy định và ban hành dưới dạng chuẩn mực kế toán. Trong đó chuẩn mực kế toán số 25 ra đời theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ Tài chính ngày 30 tháng 12 năm 2003 là chuẩn mực liên quan trực tiếp đến các quy định lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ và kế toán khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Ngoài ra, các vấn đề liên quan đến hợp nhất báo cáo tài chính như: Đầu tư vào công ty liên kết được quy định trong chuẩn mực kế toán số 07 – Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán các khoản đầu tư của nhà đầu tư vào công ty liên kết, gồm: Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết trong báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư và trong báo cáo tài chính hợp nhất làm cơ sở ghi

sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính. Các khoản góp vốn liên doanh được quy định trong chuẩn mực số 08 – Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh. Mục đích của chuẩn mực số 08 là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán về các khoản vốn góp liên doanh, gồm: Các hình thức liên doanh, báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh làm cơ sở cho việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính của các bên góp vốn liên doanh. Vấn đề hợp nhất kinh doanh được quy định trong chuẩn mực số 11 – Hợp nhất kinh doanh. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua. Bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, các khoản nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lợi thế thương mại. Vấn đề về chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài được quy định theo chuẩn mực số 10 – Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán những ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái trong trường hợp doanh nghiệp có các giao dịch bằng ngoại tệ hoặc có các hoạt động ở nước ngoài. Các giao dịch bằng ngoại tệ và các báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài phải được chuyển sang đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp, bao gồm: Ghi nhận ban đầu và báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán; Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái; Chuyển đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính., Thuế thu nhập doanh nghiệp được quy định trong chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp. Vấn đề về trình bày báo cáo tài chính được quy định trong chuẩn mực kế toán số 21 – Trình bày báo cáo tài chính. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được quy định trong chuẩn mực số 26 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Thông tin về các bên liên quan được quy định trong chuẩn mực kế toán số 26 – Thông tin về các bên liên quan...

- Song song với việc ban hành các quy định dưới dạng chuẩn mực kế toán, Bộ Tài chính đã ban hành các thông tư hướng dẫn nhằm cụ thể hóa các quy định trong chuẩn mực cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Cụ thể, thông

tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 là thông tư hướng dẫn chi tiết thực hiện các chuẩn mực liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất. Thông tư 161/2007/TT-BTC là thông tư thể hiện rõ quan điểm hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất trong thời đại mới. Thông tư này ra đời trong bối cảnh nhu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất gặp nhiều vướng mắc trong các thông tư hướng dẫn trước đó. Cụ thể, thông tư này đã khắc phục những hạn chế của thông tư 23/2005/TT-BTC ban hành ngày 30 tháng 03 năm 2005. Đó là mẫu biểu không phù hợp, phương pháp kế toán, các giao dịch xảy ra trong nội bộ của tập đoàn, ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái, các xác định quyền kiểm soát gián tiếp, xác định lợi ích của công ty vừa đầu tư gián tiếp vừa đầu tư trực tiếp.

Vấn đề hợp nhất kinh doanh được ban hành theo chuẩn mực số 11 được hướng dẫn theo thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20 tháng 03 năm 2006. Thông tư đã quy định cụ thể các phương pháp kế toán trong quá trình hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ mẹ - con và quá trình hợp nhất không dẫn đến quan hệ mẹ – con.

### **3.1.2 Hạn chế**

Tuy nhiên, bên cạnh những thành tựu trên thì quy định lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất cũng còn tồn tại những hạn chế cần tiếp tục hoàn thiện trong tương lai để báo cáo tài chính hợp nhất thật sự đi vào cuộc sống. Là nơi thông tin và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính cho các tập đoàn và tổng công ty một cách trung thực và hợp lý nhất, phù hợp với các quy định chung và các thông lệ quốc tế. Các hạn chế đó là:

- Các chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn về báo cáo tài chính hợp nhất chưa tập trung còn nằm rải rác ở nhiều chuẩn mực, nhiều thông tư hướng dẫn. Điều này cũng gây ít nhiều khó khăn trong việc nghiên cứu và áp dụng.

- Thông tư hướng dẫn chưa bao quát tất cả các tình huống trong thực tiễn, điển hình là trong mô hình công ty mẹ - công ty con thì các công ty cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau chưa được đề cập đến.

- Công tác tổ chức công tác kế toán ở các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ – công ty con, tổng công ty chưa đáp ứng được yêu cầu cung cấp

thông tin cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Cụ thể là chưa có sự thống nhất về chính sách kế toán, chưa hướng dẫn chi tiết việc theo dõi cung cấp nội bộ giữa công ty mẹ với công ty con và giữa các công ty con với nhau. Hệ thống kiểm soát nội bộ chưa phát huy hết tác dụng trong việc đảm bảo độ tin cậy và tính hợp lý của thông tin được sử dụng cho quá trình hợp nhất.

- Việc phối hợp giữa cơ quan nhà nước và các trường đại học có đào tạo chuyên ngành kế toán trong việc nghiên cứu và đào tạo các nội dung liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất chưa được quan tâm đúng mức. Điều này ít nhiều dẫn đến những hạn chế trong việc chuyển tải kiến thức cho những người có yêu cầu.

- Giữa doanh nghiệp và nhà trường cũng chưa có sự phối hợp trong nghiên cứu và đào tạo để tạo ra một lực lượng chuyên viên chuyên trách có trình độ cao đáp ứng yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Đồng thời, có khả năng thiết kế, xây dựng các mô hình kế toán phù hợp với đặc thù của doanh nghiệp.

- Trình độ kế toán tại các doanh nghiệp có yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất chưa đồng đều, thiếu tính chuyên sâu. Do báo cáo tài chính hợp nhất là vấn đề mới ở Việt Nam trong những năm gần đây, cho nên việc cập nhật nâng cao trình độ cho đội ngũ kế toán này cần có thời gian mới đáp ứng được yêu cầu của thực tiễn.

### **3.2 Các giải pháp hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất**

Hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất là xu hướng tất yếu, đáp ứng yêu cầu thông tin và cung cấp thông tin trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế và phù hợp với thông lệ quốc tế. Thông tin kinh tế tài chính phải thể hiện tính pháp lý và có thể so sánh được.

#### **3.2.1 Quan điểm hoàn thiện**

- Hoàn thiện trên cơ sở tuân thủ chính sách và đặc thù của Việt Nam: Các quốc gia trên thế giới đều có các quy định khác nhau về kế toán và chế độ kế toán, Việt nam cũng không phải là ngoại lệ. Thông tin kinh tế tài chính phải có tính pháp lý của nó thì thông tin mới đáng tin cậy. Hoàn thiện chính sách kế toán là xu hướng tất yếu trong thời đại mới. Tuy nhiên, các chính sách phải phù hợp với đặc thù của

Việt Nam, tính khả thi cao là một thách thức đối với các nhà nghiên cứu cũng như nhà hoạch định và ban hành chính sách kế toán.

- Phù hợp với những quy định kế toán trên thế giới và thông lệ quốc tế: Thị trường chứng khoán Việt Nam ngày càng phát triển hoà chung xu hướng của khu vực và thế giới. Các thông tin kinh tế tài chính trên thị trường chứng khoán chịu ảnh hưởng rất lớn bởi yêu cầu của các nhà đầu tư. Các thông tin kinh tế tài chính phải có cơ sở so sánh được với nhau đòi hỏi các quy định lập và trình bày nó phải phù hợp với thông lệ quốc tế. Hoàn thiện khuôn khổ pháp lý phải xuất phát từ quan điểm này.

- Báo cáo tài chính hợp nhất thật sự là một công cụ cung cấp thông tin hữu hiệu và bao quát nhất về tình hình kinh tế tài chính cho tập đoàn hoặc tổng công ty: Báo cáo tài chính hợp nhất là bức tranh chụp lại tình hình tài chính tổng quát của tổng công ty hay tập đoàn kinh tế tại một thời điểm nhất định. Đây là báo cáo kế toán rất quan trọng, phản ánh toàn bộ tình hình hoạt động kinh doanh của đơn vị. Cho nên cần phải hoàn thiện về phương pháp kỹ thuật tính toán để đảm bảo tính chính xác và thông tin trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

- Đảm bảo tính kinh tế trong việc tổ chức công tác kế toán và hiệu quả từ công tác này: Việc lập báo cáo tài chính hợp nhất là yêu cầu bắt buộc đối với các tập đoàn hoặc tổng công ty. Cho nên quan điểm hoàn thiện phải xuất phát từ công việc tổ chức hệ thống thông tin để phục vụ lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất đảm bảo tính kinh tế.

### **3.2.2 Nguyên tắc hoàn thiện**

- Nguyên tắc đồng bộ: Hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất là quá trình liên quan đến nhiều vấn đề từ cơ sở lý luận đến thực tiễn. Cơ quan soạn thảo, cơ quan hướng dẫn và cả doanh nghiệp thực hiện phải thực hiện đồng bộ. Có thể từ thực tiễn hoàn thiện cơ sở lý luận để báo cáo tài chính hợp nhất thực sự được đánh giá đúng như giá trị vốn có của nó.

- Nguyên tắc thống nhất: Để hợp nhất bắt buộc phải xử lý thông tin trên báo cáo tài chính của các công ty con và công ty mẹ. Công việc này rõ ràng là không

đơn giản nếu các báo cáo riêng lẻ của các công ty thành viên không có mối quan hệ gì với công ty mẹ về chính sách kế toán và các ước tính kế toán. Chính vì để hợp nhất báo cáo tài chính đòi hỏi phải có sự thống nhất về chính sách kế toán, các ước tính kế toán cũng như kỳ kế toán là một yêu cầu tiên quyết cần quán triệt cho các công ty thành viên.

- Nguyên tắc tuần tự: tiếp tục hoàn thiện từ thực tiễn hoạt động của mô hình công ty mẹ - công ty con – đây là mô hình mới cần tiếp tục hoàn thiện về cơ chế, chính sách hoạt động theo đó là hoàn thiện về mặt quản lý tài chính kế toán.

### **3.2.3 Phương hướng hoàn thiện**

Trên cơ sở nghiên cứu một cách khoa học, khách quan các chuẩn mực kế toán liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất cùng với thực trạng lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của thông tư hiện hành (161/2007/TT-BTC). Tác giả đề xuất hệ thống các giải pháp nhằm tiếp tục hoàn thiện về cơ sở lý luận cũng như thực trạng lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất để báo cáo tài chính hợp nhất đảm bảo tính khoa học phù hợp với môi trường kinh doanh, môi trường pháp lý và môi trường văn hóa của Việt Nam cũng như những đặc điểm của hệ thống kế toán Việt Nam và thông lệ kế toán quốc tế .

Những đặc điểm của hệ thống kế toán Việt Nam:

- Là hệ thống quy định chi tiết và thống nhất về chứng từ, sổ sách, tài khoản và báo cáo tài chính do Nhà nước ban hành dưới dạng luật và văn bản dưới luật
- Hội nghề nghiệp không có vai trò lập quy
- Chịu ảnh hưởng rất lớn bởi luật thuế. Lợi nhuận trên báo cáo tài chính cơ bản thống nhất với lợi nhuận chịu thuế
- Nhấn mạnh đến sự tuân thủ quy định hơn là sự trung thực và hợp lý, sự xét đoán bị hạn chế ở mức độ thấp
- Mức độ khai báo thông tin trên báo cáo tài chính còn khá thấp
- Báo cáo tài chính mang tính bảo thủ cao, thể hiện qua việc giá gốc được sử dụng phổ biến trong đánh giá tài sản.

### **3.2.4 Các giải pháp hoàn thiện**

### **3.2.4.1 Các giải pháp ngắn hạn**

#### **Đối với cơ quan Nhà nước**

- Thống nhất các quy định và hướng dẫn về lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và một văn bản pháp lý từ đó để phổ biến rộng rãi đến các đối tượng có nhu cầu sử dụng, phục vụ cho công tác nghiên cứu cũng như áp dụng trong thực tiễn.

- Tổ chức, chủ trì các cuộc hội thảo về báo cáo tài chính hợp nhất, phương pháp xử lý kế toán đối với một vài nghiệp vụ kế toán đặc thù liên quan đến hợp nhất báo cáo tài chính của các công ty quốc gia trên thế giới. Từ đó khái quát thành văn bản công bố trên các phương tiện để tiện cho việc nghiên cứu tiếp theo, đồng thời có thể vận dụng trong môi trường kinh doanh ở Việt Nam.

#### **Đối với nhà trường**

- Xúc tiến các nhóm nghiên cứu khoa học về lĩnh vực nêu trên, các sản phẩm cần được phát hành phổ biến để thực hiện cho việc nghiên cứu tiếp theo.

- Phối hợp với các tổ chức nghề nghiệp, các cơ quan chủ quản, các công ty kiểm toán tổ chức các cuộc hội thảo chuyên đề. Từ đó tìm ra những giải pháp tốt nhất đáp ứng yêu cầu bức thiết của doanh nghiệp hiện nay.

#### **Đối với doanh nghiệp**

- Phối hợp với nhà trường tham gia các hội thảo để phản ánh các vấn đề còn vướng mắc để tìm ra phương pháp tháo gỡ, đồng thời tiếp thu những quan điểm mới. Để cho hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất theo đúng phương pháp, đúng tiến độ quy định của Nhà nước.

- Vận dụng có chọn lọc các quy định của kế toán quốc tế cũng như các thông lệ quốc tế để áp dụng trước mắt nhu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của đơn vị, đáp ứng yêu cầu của nhà quản lý các đối tượng sử dụng cũng như chế độ báo cáo theo đúng quy định của Nhà nước

- Tổ chức tốt công tác kế toán để thông tin trên báo cáo tài chính hợp nhất trung thực và hợp lý. Hệ thống kiểm soát nội bộ cần phải được quan tâm hơn nữa,

đảm bảo thông tin minh bạch, rõ ràng, tăng cường kiểm soát các hoạt động, tránh các sai sót và gian lận trên báo cáo tài chính hợp nhất.

### 3.2.4.1 Các giải pháp dài hạn

#### Đối với cơ quan Nhà nước

- Tiếp tục rà soát, cập nhật và hoàn thiện nội dung của các chuẩn mực liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất đã ban hành như Chuẩn mực hợp nhất kinh doanh, chuẩn mực kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết, chuẩn mực thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh, chuẩn mực báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con... hoàn chỉnh, bổ sung những điểm chưa phù hợp, chưa thống nhất do các chuẩn mực được ban hành trong các thời gian khác nhau. Những năm qua các chuẩn mực kế toán quốc tế có những thay đổi, đòi hỏi phải cập nhật đảm bảo nhất quán với chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Phát huy vai trò của các tổ chức nghề nghiệp trong việc nghiên cứu ứng dụng cũng như ban hành các chuẩn mực kế toán.

- Tiếp tục nghiên cứu ban hành hướng dẫn về trường hợp các công ty cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau trong tập đoàn hoặc tổng công ty: Trong liên doanh các công ty cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau thì cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con nắm giữ phải loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất bằng phương pháp cổ phiếu quỹ hay phương pháp quy ước. Còn các công ty con cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau thì chỉ loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất bằng phương pháp quy ước.

+ Trường hợp 1: Cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con nắm giữ. Theo kế toán cao cấp của Mỹ có hai phương pháp ghi nhận bút toán loại trừ này.

(1) Phương pháp cổ phiếu quỹ: Theo phương pháp này thì cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con nắm giữ như là cổ phiếu quỹ của đơn vị hợp nhất. Do đó tài khoản trên sổ sách của công ty con sẽ bị điều chỉnh giảm tương ứng với số vốn cổ đông trên bảng cân đối kế toán hợp nhất theo giá gốc.

Bút toán điều chỉnh:

- **Khi lập báo cáo tài chính vào năm mua cổ phiếu cần phải có bút toán sau:**

Nợ Cổ phiếu quỹ

Có Đầu tư vào công ty mẹ

Như vậy, trên bảng cân đối kế toán sẽ xuất hiện khoản mục “Cổ phiếu quỹ” với giá trị được ghi âm để điều chỉnh giảm vốn đầu tư của chủ sở hữu.

**- Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất ở những năm tiếp theo.**

+ Công ty con sẽ ghi sổ khoản lợi nhuận được chia từ công ty mẹ theo phương pháp giá gốc để xác định lợi nhuận thuần vào cuối niên độ. Đây là cơ sở để công ty mẹ điều chỉnh khoản đầu tư của mình vào công ty con bằng phương pháp vốn chủ sở hữu.

+ Công ty mẹ điều chỉnh khoản đầu tư của mình vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu thông qua các bút toán sau:

Nợ Đầu tư vào công ty con

Có Lợi tức từ công ty con

Ghi tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

Nợ Tài khoản tiền (Phải thu)

Có đầu tư vào công ty con

Khoản lợi nhuận được chia từ công ty con ghi:

Nợ Lợi tức từ công ty mẹ

Có Cổ tức

Để loại trừ cổ tức liên công ty thì tổng hợp các bút toán trên lại:

Nợ Lợi tức từ công ty con

Nợ Lợi tức từ công ty mẹ

Có Cổ tức

Có Đầu tư vào công ty mẹ

(2) Phương pháp quy ước : Cổ phiếu công ty mẹ do công ty con cầm giữ được xem như không xuất hiện hay còn gọi là thanh lý suy dịch tương ứng với sự giảm xuống của vốn cổ phần và lợi nhuận giữ lại của công ty mẹ khi hợp nhất báo cáo tài chính. Các giải quyết này phù hợp với quan điểm cho rằng bảng cân đối kế

toán hợp nhất phải cho thấy vốn cổ phần và lợi nhuận giữ lại áp dụng cho cổ đông đa số ngoài đơn vị hợp nhất. Các bút toán điều chỉnh cụ thể như sau:

**- Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất vào năm mua cổ phiếu:**

Sau khi quan hệ công ty mẹ - công ty con được xác lập, công ty con mua và cầm giữ cổ phiếu của công ty mẹ thì công ty mẹ sẽ ghi vào sổ sách kế toán của mình bút toán:

Nợ Vốn cổ phần

Nợ Lợi nhuận giữ lại

Có Đầu tư vào công ty con

Việc ghi giảm khoản đầu tư vào công ty con dựa trên quan điểm cho rằng cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con mua thì trả về công ty mẹ và coi như là thanh lý. Vấn đề khó là phân bổ lợi nhuận lẫn nhau giữa công ty mẹ và công ty con. Lợi nhuận công ty mẹ không thể xác định cho đến khi đã xác định lợi nhuận của công ty con. Xử lý việc này bằng việc sử dụng các phương trình toán học và sự thay thế. Việc phân bổ lợi nhuận cho các công ty liên doanh và cho cổ đông bên ngoài được thực hiện thành hai bước:

Bước 1: Lợi nhuận của công ty mẹ và công ty con được tính trên cơ sở hợp nhất, gồm lợi nhuận giữ lại bởi các công ty liên doanh.

Bước 2: Lấy số liệu tính toán trên nhân với tỷ lệ phần trăm sở hữu trong nhóm liên doanh và phần trăm cổ quyền thiểu số để xác định lợi nhuận thuần hợp nhất trên cơ bản vốn và lợi nhuận của cổ đông thiểu số.

Các bút toán điều chỉnh trên báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Nợ Đầu tư vào công ty con

Đầu tư vào công ty mẹ

Để xóa khoản đầu tư của công ty con và công ty mẹ

Nợ Lợi tức từ công ty con

Có đầu tư vào công ty con

Để loại từ lợi tức đầu tư

Nợ Lợi nhuận giữ lại - công ty con

Nợ Vốn cổ phần – công ty con  
 Có Đầu tư vào công ty con  
 Có Lợi ích của cổ đông thiểu số

Để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và xác định lợi ích của cổ đông thiểu số. Cần lưu ý là trên báo cáo tài chính hợp nhất, lợi nhuận thuần, vốn cổ phần và lợi nhuận chưa phân phối đúng bằng lợi nhuận thuần, vốn cổ phần và lợi nhuận chưa phân phối trên báo cáo riêng của công ty mẹ. Kết quả này sẽ không có nếu không có bút toán thanh lý cổ phần của công ty mẹ bị công ty con nắm giữ, trên sổ sách kế toán của công ty mẹ.

**- Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất cho những năm tiếp theo:**

Về nguyên tắc, công ty con sẽ tính toán khoản đầu tư của nó vào công ty mẹ theo phương pháp giá gốc, còn công ty mẹ thì tính toán khoản đầu tư của nó vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Do đó, lợi nhuận thuần của công ty mẹ đúng bằng lợi nhuận thuần hợp nhất. Các số liệu về vốn cổ phần và lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ cũng bằng các số tương ứng trên báo cáo hợp nhất. Các bút toán điều chỉnh giống như trên.

**+ Trường hợp 2: Trường hợp các công ty con cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau:**

Khi các công ty con cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau thì phương pháp cổ phiếu quỹ không được áp dụng, vì chỉ có cổ phiếu của công ty mẹ và lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ mới xuất hiện trên báo cáo tài chính hợp nhất. Như vậy, các khoản đầu tư lẫn nhau của các công ty con vào cổ phiếu lẫn nhau sẽ được tính toán theo phương pháp quy ước nhằm loại trừ cân đối vốn và đầu tư tương quan nhau.

**Đối với nhà trường**

- Chủ động xây dựng chương trình đào tạo chuyên sâu về lĩnh vực này. Từ đó kiến nghị với Nhà nước về việc hoàn thiện chính sách và áp dụng trong thực tiễn.
- Tham gia tích cực vào quá trình phát triển chuẩn mực kế toán Việt Nam.

- Tiếp tục đổi mới chương trình đào tạo chuyên sâu về lĩnh vực kế toán, theo hướng trang bị kiến thức cho người học vừa phù hợp với thực trạng của Việt Nam, vừa phù hợp với xu hướng hội tụ kế toán quốc tế.

- Xây dựng lộ trình tiếp cận chương trình đào tạo tiên tiến của thế giới.

### **Đối với doanh nghiệp**

- Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán phục vụ thông tin cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Có thể nói, hệ thống thông tin kế toán phục vụ cho báo cáo tài chính hợp nhất là yêu cầu tiên quyết trong việc lập báo cáo này. Để lập được báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán cần rất nhiều dữ liệu và chứng từ kế toán của công ty mẹ và các công ty con.

- Xây dựng chính sách kế toán thống nhất trong toàn tập đoàn, tổng công ty. Các doanh nghiệp cần nghiên cứu và ban hành quy chế tổ chức kế toán trong toàn đơn vị để đảm bảo tính thống nhất khi thực hiện chính sách kế toán, kỳ 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 xử lý thông tin khi hợp nhất báo cáo tài chính được thuận lợi dễ dàng và thông tin trung thực 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 thông tin thích hợp khi đánh giá các công ty con và phục vụ thông tin cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất trong tương lai.

- Thiết kế hệ thống kiểm soát nội bộ theo hướng thông tin phục vụ cho lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất để có được thông tin đáng tin cậy cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính hợp nhất.

- Nâng cao trình độ hiểu biết của các nhà quản lý tại doanh nghiệp khi đọc các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất để báo cáo tài chính hợp nhất là công cụ hữu ích cho việc kiểm soát và ra các quyết định liên quan đến hoạt động của toàn doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN

Các chuẩn mực và thông tư hướng dẫn về việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất đã áp ứng phần lớn yêu cầu trước mắt cho các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ – công ty con trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Bên cạnh những thành tựu đạt được cần tiếp tục hoàn thiện những hạn chế để chuẩn mực này thực sự đi vào cuộc sống.

Những kiến nghị được đưa ra được xem như là những đề xuất nhằm hoàn thiện các quy định và hướng dẫn cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trong tương lai.

## PHẦN KẾT LUẬN

Báo cáo tài chính hợp nhất là công cụ kế toán cung cấp thông tin tài chính tổng quát của tập đoàn hoặc tổng công ty. Báo cáo tài chính ra đời đáp ứng nhu cầu thông tin và cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng khác nhau. Hệ thống các quy định và hướng dẫn là cơ sở lý luận rất quan trọng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Việc lập báo cáo tài chính hợp nhất cho tập đoàn là một công việc rất phức tạp, liên quan đến những giá trị khổng lồ, nhiều thông tin kế toán khác nhau của công ty mẹ, công ty con, cùng với vô số những giao dịch trong nội bộ tập đoàn, với những ảnh hưởng khác nhau của những khoản lãi, lỗ đã thực hiện và chưa thực hiện của các công ty trong tập đoàn. Cho nên, công việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán phục vụ cho lập báo cáo tài chính hợp nhất là yếu tố rất quan trọng của hệ thống thông tin trong doanh nghiệp.

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở quán triệt nguyên tắc và phương pháp. Thông qua thực trạng lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam, bên cạnh những thành tựu đã đạt được cần tiếp tục phát huy hơn nữa. Song song đó hoàn thiện những hạn chế để báo cáo tài chính hợp nhất là công cụ cung cấp thông tin hữu ích tình hình tài chính cho các tập đoàn, tổng công ty.

Trên cơ sở củng cố cơ sở lý luận và các vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất như hợp nhất kinh doanh, đầu tư vào công ty liên kết, các khoản góp vốn liên doanh, chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài... Đồng thời phản ánh thực trạng lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực và chế độ kế toán Việt nam. Tác giả đã có những nhận xét, đánh giá những thành tựu và hạn chế, từ đó mạnh dạn đề xuất các giải pháp trong ngắn hạn và dài hạn đối với các bên hữu quan để góp phần hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất trong tương lai. Để báo cáo tài chính hợp nhất thực sự đi vào cuộc sống và phản ánh đúng giá trị thông tin kế toán vốn có của nó một các khoa học và hợp lý.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. Bộ Tài Chính (2002), Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002, Quyết định ban hành sáu chuẩn mực kế toán (đợt 2), Hà Nội.
2. Bộ Tài Chính (2003), Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003, Quyết định ban hành sáu chuẩn mực kế toán (đợt 3), Hà Nội.
3. Bộ Tài Chính (2005), Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005, Quyết định ban hành sáu chuẩn mực kế toán (đợt 4), Hà Nội.
4. Bộ Tài Chính (2006), Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005, Quyết định ban hành bốn chuẩn mực kế toán (đợt 5), Hà Nội.
5. Bộ Tài Chính (2005), Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005, Thông tư hướng dẫn thực hiện sáu chuẩn mực kế toán (đợt 3) ban hành theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 , Hà Nội.
6. Bộ Tài Chính (2006), Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006, Thông tư hướng dẫn thực hiện sáu chuẩn mực kế toán (đợt 4) ban hành theo quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005, Hà Nội.
7. Bộ Tài Chính (2006), Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006, Thông tư hướng dẫn thực hiện bốn chuẩn mực kế toán (đợt 5) ban hành theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005, Hà Nội.
8. Bộ Tài Chính (2007), Thông tư số 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007, Hướng dẫn thực hiện mười sáu (16) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, Hà Nội.
9. Bùi Văn Dương (2007), “*Lập báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau*”, Tạp chí phát triển kinh tế trang 36 và 37, TP.HCM.
10. Vũ Hữu Đức (2000), *Hệ thống kế toán và kiểm toán Việt Nam trên con đường hội nhập với các thông lệ quốc tế*, Tham luận, TP.HCM

11. Hà Thị Ngọc Hà (2006), *Những vấn đề cần tiếp tục phải hoàn thiện: Khuôn khổ pháp lý về kế toán, kiểm toán trong những năm tới*, Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, Hà nội.

12. Võ Văn Nhị (2006), *Hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho tổng công ty, công ty mẹ - công ty con ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Trường Đại học Kinh tế TP.HCM, TP.HCM.

13. Huỳnh Thị Ngọc Phượng (2007), *Nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất*, Luận văn thạc sỹ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.

### **Tiếng Anh**

14. Ahmed Riahi Belkaoui (2004), *Accounting theory*, Haccourt Brace & Company, USA.

15. IAS 27 (2007), Internatioal Accounting Standars

## Phụ lục 1: Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

**Mẫu số B 01 – DN/HN**

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC

Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT**

Tại ngày ... tháng ... năm ...(\*)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
<b>A TÀI SẢN NGẮN HẠN</b>	<b>100</b>			
<b>(100=110+120+130+140+150)</b>				
<b>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</b>	<b>110</b>			
1. Tiền	111	1		
2. Các khoản tương đương tiền	112	1		
<b>II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn</b>	<b>120</b>			
1. Đầu tư ngắn hạn	121	11		
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn (*)	129		(...)	(...)
<b>III. Các khoản phải thu ngắn hạn</b>	<b>130</b>			
1. Phải thu khách hàng	131	2		
2. Trả trước cho người bán	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133	2		
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Các khoản phải thu khác	138	2		
6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	139	2	(...)	(...)
<b>IV. Hàng tồn kho</b>	<b>140</b>			
1. Hàng tồn kho	141	3		
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		(...)	(...)
<b>V. Tài sản ngắn hạn khác</b>	<b>150</b>			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Các khoản thuế phải thu	152	4		
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	154			
5. Tài sản ngắn hạn khác	158			
<b>B - TÀI SẢN DÀI HẠN (200 = 210 + 220 + 240 + 250 + 260+270)</b>	<b>200</b>			
<b>I- Các khoản phải thu dài hạn</b>	<b>210</b>			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211	5		
2. Phải thu dài hạn nội bộ	212			
3. Phải thu dài hạn khác	213			
4. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)

<b>II. Tài sản cố định</b>	<b>220</b>			
1. Tài sản cố định hữu hình	221	6		
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224	7		
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226		(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227	8		
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229		(...)	(...)
4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230	9		
<b>III. Bất động sản đầu tư</b>	<b>240</b>	10		
- Nguyên giá	241			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	242		(...)	(...)
<b>IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn</b>	<b>250</b>	11		
1. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252			
2. Đầu tư dài hạn khác	258			
3. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (*)	259		(...)	(...)
<b>V. Lợi thế thương mại</b>	<b>260</b>			
<b>VI. Tài sản dài hạn khác</b>	<b>270</b>			
1. Chi phí trả trước dài hạn	271	12		
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	272	13		
3. Tài sản dài hạn khác	278			
<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN (280 = 100 + 200)</b>	<b>280</b>			
<b>NGUỒN VỐN</b>				
<b>A – NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 330)</b>	<b>300</b>			
<b>I. Nợ ngắn hạn</b>	<b>310</b>			
1. Vay và nợ ngắn hạn	311	14		
2. Phải trả người bán	312	15		
3. Người mua trả tiền trước	313	15		
4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314	16		
5. Phải trả người lao động	315			
6. Chi phí phải trả	316	17		
7. Phải trả nội bộ	317			
8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	318			
9. Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	319	18		
<b>II. Nợ dài hạn</b>	<b>320</b>			
1. Phải trả dài hạn người bán	321			
2. Phải trả dài hạn nội bộ	322	19		
3. Phải trả dài hạn khác	323			
4. Vay và nợ dài hạn	324	20		
5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	325	13		
<b>B - VỐN CHỦ SỞ HỮU (400 = 410 + 420)</b>	<b>400</b>			

<b>I. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>410</b>			
1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411	21		
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Cổ phiếu quỹ (*)	413		(...)	(...)
3. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	414			
5. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	415			
6. Quỹ đầu tư phát triển	416			
7. Quỹ dự phòng tài chính	417			
8. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	418			
9. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	419			
<b>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</b>	<b>420</b>			
1. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	421			
2. Nguồn kinh phí	422	22		
3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	423			
<b>C. LỢI ÍCH CỦA CỔ ĐÔNG THIỂU SỐ</b>	<b>500</b>			
<b>TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (510 = 300 + 400+500)</b>	<b>510</b>			

### CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

CHỈ TIÊU	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1. Tài sản thuê ngoài	23		
2. Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công			
3. Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược			
4. Nợ khó đòi đã xử lý			
5. Ngoại tệ các loại			
6. Dự toán chi hoạt động			
7. Nguồn vốn khấu hao cơ bản hiện có			

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

Lập, ngày ... tháng ... năm ...  
**Giám đốc**  
(Ký, họ tên, đóng dấu)

**Ghi chú:**

- (1) Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.
- (2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (\*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).
- (\*) Đối với Bảng cân đối kế toán quý thì cột “Số cuối năm” được chuyển thành cột “Số cuối quý” cột “Số đầu năm” không thay đổi.

## Phụ lục 2: Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Đơn vị báo cáo: .....

Địa chỉ:.....

**Mẫu số B 02 – DN/HN**

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC

Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT**

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	24		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	03	24		
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 03)	10	24		
4. Giá vốn hàng bán	11	25		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	24		
7. Chi phí tài chính	22	26		
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	24			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25			
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh	50			
15. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (60 = 30 + 40+50)	60			
16. Thuế thu nhập doanh nghiệp	61	28		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (70 = 60 - 61)	70			
- 17.1 Lợi ích của cổ đông thiểu số	71			
- 17.2 Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ	72			

Người lập biểu  
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng  
(Ký, họ tên)

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Giám đốc  
(Ký, họ tên, đóng dấu)

**Ghi chú:** Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

## Phụ lục 3: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

**Mẫu số B 03 – DN/HN**

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC

Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

**BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT**  
*(Theo phương pháp trực tiếp)*

Năm....

Đơn vị tính: .....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
<b>I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh</b>				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền chi trả lãi vay	04			
5. Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	<b>20</b>			
<b>II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư</b>				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</b>	<b>30</b>			
<b>III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính</b>				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31	21		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32	21		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36	21		
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</b>	<b>40</b>			
<b>Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)</b>	<b>50</b>			

<b>Tiền và tương đương tiền đầu kỳ</b>	<b>60</b>			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
<b>Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)</b>	<b>70</b>	29		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký, họ tên, đóng dấu)

**Đơn vị báo cáo:**.....

**Địa chỉ:**.....

**Mẫu số B 03 – DN/HN**  
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC  
Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

**BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ**  
*(Theo phương pháp gián tiếp)*

Năm.....

Đơn vị tính: .....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
<b>I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh</b>				
<b>1. Lợi nhuận trước thuế</b>	<b>01</b>			
<b>2. Điều chỉnh cho các khoản</b>				
- Khấu hao TSCĐ	02			
- Các khoản dự phòng	03			
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04			
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05			
- Chi phí lãi vay	06			
<b>3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động</b>	<b>08</b>			
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09			
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10			
- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11			
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12			
- Tiền lãi vay đã trả	13			
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14			
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15			
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	16			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	<b>20</b>			
<b>II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư</b>				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21	6,7,8, 11		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			

4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</b>	<b>30</b>			
<b>III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính</b>				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31	21		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32	21		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36	21		
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</b>	<b>40</b>			
<b>Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)</b>	<b>50</b>			
<b>Tiền và tương đương tiền đầu kỳ</b>	<b>60</b>			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
<b>Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)</b>	<b>70</b>	29		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký, họ tên, đóng dấu)

**Ghi chú (\*):** Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

## Phụ lục 4: Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất

Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

**Mẫu số B 09 – DN/HN**(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC  
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)**BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT***Năm ....***I- Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp**

1- Hình thức sở hữu vốn

2- Lĩnh vực kinh doanh

3- Ngành nghề kinh doanh

4- Tổng số các công ty con

+ Số lượng các công ty con được hợp nhất

+ Số lượng các công ty con không được hợp nhất. Giải thích rõ lý do, tên và địa chỉ trụ sở chính công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.

5- Danh sách các công ty con quan trọng được hợp nhất

- Công ty A:

+ Tên công ty:

+ Địa chỉ:

+ Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ:

+ Quyền biểu quyết của công ty mẹ:

- Công ty B:

+ Tên công ty:

+ Địa chỉ:

+ Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ:

+ Quyền biểu quyết của công ty mẹ:

...

6- Các công ty con bị loại bỏ khỏi quá trình hợp nhất. Giải thích rõ lý do

7- Danh sách các công ty liên kết quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu

- Công ty liên kết A:

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Công ty liên kết B

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Công ty liên kết C

+ .....

+ .....

8- Danh sách các công ty liên kết ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

9- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát A:

- + Địa chỉ trụ sở chính
- + Tỷ lệ phần sở hữu
- + Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát B:

- + Địa chỉ trụ sở chính
- + Tỷ lệ phần sở hữu
- + Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát C:

10- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

11- Những sự kiện ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kinh doanh của tập đoàn trong năm báo cáo.

## **II- Niên độ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán**

1- Niên độ kế toán năm (bắt đầu từ ngày..../..../.... kết thúc vào ngày ..../..../....).

2- Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán.

## **III- Chế độ kế toán áp dụng**

1- Chế độ kế toán áp dụng

2- Hình thức kế toán áp dụng

## **IV- Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán Việt Nam.**

### **V- Các chính sách kế toán áp dụng**

1- Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển gồm:

- Nguyên tắc xác định các khoản tương đương tiền
- Nguyên tắc và phương pháp chuyển đổi các đồng tiền khác ra đồng tiền sử dụng trong kế toán.

2- Chính sách kế toán đối với hàng tồn kho:

- Nguyên tắc đánh giá hàng tồn kho;
- Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ;
- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho (kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ);
- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

3- Nguyên tắc ghi nhận các khoản phải thu thương mại và phải thu khác.

- Nguyên tắc ghi nhận
- Lập dự phòng phải thu khó đòi.

4- Nguyên tắc xác định khoản phải thu, phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng:

- Nguyên tắc xác định khoản phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng;
- Nguyên tắc xác định khoản phải trả theo tiến độ hợp đồng xây dựng.

5- Nguyên tắc ghi nhận và khấu hao TSCĐ :

- Nguyên tắc ghi nhận TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình
- Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình

6- Hợp đồng thuê tài chính:

- Nguyên tắc ghi nhận nguyên giá TSCĐ thuê tài chính;
- Nguyên tắc và phương pháp khấu hao TSCĐ thuê tài chính.

7- Nguyên tắc ghi nhận và khấu hao bất động sản đầu tư

- Nguyên tắc ghi nhận bất động sản đầu tư;
  - Nguyên tắc và phương pháp khấu hao bất động sản đầu tư.
- 8- Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí đi vay và các khoản chi phí khác:
- Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí đi vay;
  - Tỷ lệ vốn hóa chi phí đi vay được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ;
  - Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí khác:
  - + Chi phí trả trước
  - + Chi phí khác.
  - Phương pháp phân bổ chi phí trả trước
  - Phương pháp phân bổ lợi thế thương mại.
- 9- Nguyên tắc kế toán chi phí nghiên cứu và triển khai:
- 10- Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư tài chính:
- Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết,
  - Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn;
  - Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn khác;
  - Phương pháp lập dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn.
- 11- Kế toán các hoạt động liên doanh
- Nguyên tắc kế toán hoạt động liên doanh dưới hình thức: Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát; cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.
- 12- Ghi nhận các khoản phải trả thương mại và phải trả khác.
- 13- Ghi nhận chi phí phải trả, trích trước chi phí sửa chữa lớn, chi phí bảo hành sản phẩm, trích quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm.
- 14- Ghi nhận các khoản chi phí trả trước, dự phòng.
- 15- Ghi nhận các trái phiếu có thể chuyển đổi.
- 16- Nguyên tắc chuyển đổi ngoại tệ và các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái.
- 17- Nguồn vốn chủ sở hữu:
- Ghi nhận và trình bày cổ phiếu mua lại;
  - Ghi nhận cổ tức;
  - Nguyên tắc trích lập các khoản dự trữ các quỹ từ lợi nhuận sau thuế.
- 18- Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:
- Doanh thu bán hàng;
  - Doanh thu cung cấp dịch vụ;
  - Doanh thu hoạt động tài chính;
- 19- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu, chi phí hợp đồng xây dựng
- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu hợp đồng xây dựng;
  - Nguyên tắc ghi nhận chi phí hợp đồng xây dựng.

**VI- Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.**

	(Đơn vị tính:.....)	
	Năm nay	Năm trước
01- Tiền và các khoản tương đương tiền	Năm nay	Năm trước
- Tiền mặt	...	...
- Tiền gửi ngân hàng	...	...
- Tiền đang chuyển	...	...
- Các khoản tương đương tiền	...	...
<b>Cộng</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
02- Các khoản phải thu ngắn hạn :	Năm nay	Năm trước

- Phải thu khách hàng	...	...
- Trả trước cho người bán	...	...
- Phải thu nội bộ	...	...
- Phải thu tiến độ của hợp đồng xây dựng	...	...
- Các khoản phải thu khác:	...	...
+ Tạm ứng	...	...
+ Tài sản thiếu chờ xử lý	...	...
+ Ký quỹ, ký cược ngắn hạn	...	...
+ Phải thu khác	...	...
- Dự phòng phải thu khó đòi	...	...
- Giá trị thuần của phải thu thương mại và phải thu khác	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
03- Hàng tồn kho	Năm nay	Năm trước
- Hàng mua đang đi đường	...	...
- Nguyên liệu, vật liệu	...	...
- Công cụ, dụng cụ	...	...
- Chi phí SX, KD dở dang	...	...
- Thành phẩm	...	...
- Hàng hóa	...	...
- Hàng gửi đi bán	...	...
<b>Cộng giá gốc hàng tồn kho</b>	...	...
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	(...)	(...)
- Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho	...	...
* Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong năm:.....		
* Giá trị hàng tồn kho dùng để thế chấp các khoản nợ:.....		
* Lý do trích thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho:....		
04- Các khoản thuế phải thu	Năm trước	Năm trước
- Thuế GTGT còn được khấu trừ	...	...
- Các khoản thuế nộp thừa cho Nhà nước	...	...
+ Thuế thu nhập doanh nghiệp:	...	...
+ .....	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
05- Các khoản Phải thu dài hạn khác	Năm trước	Năm trước
- Phải thu dài hạn khách hàng	...	...
- Phải thu nội bộ dài hạn	...	...
+ Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	...	...
+ Cho vay nội bộ	...	...
+ Phải thu nội bộ khác	...	...
- Phải thu dài hạn khác	...	...
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi	(...)	(...)
- Giá trị thuần các khoản phải thu dài hạn	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

## 06 - Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	Thiết bị dụng cụ quản lý	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá TSCĐ hữu hình</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Đầu tư XDCB hoàn thành						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
<b>Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình</b>						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối năm của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản vay:

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng:

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý:

- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn chưa thực hiện:

## 07- Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tài sản cố định vô hình	Tổng cộng
<b>Nguyên giá TSCĐ thuê</b>							

<b>tài chính</b>							
Số dư đầu năm							
- Thuê tài chính trong năm							
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính							
- Tăng khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác							
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm							
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính							
- Tăng khác							
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị còn lại của TSCĐ thuê tài chính</b>							
- Tại ngày đầu năm							
- Tại ngày cuối năm							

\* Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm:

\* Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm:

\* Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản:

08- Tăng, giảm tài sản cố định vô hình:

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá TSCĐ vô hình</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp						
- Tăng do hợp nhất kinh doanh						
- Tăng khác						
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>						

Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Tăng khác						
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
<b>Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình</b>						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

\* Thuyết minh số liệu và giải trình khác theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 04 “ TSCĐ vô hình:

09- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang:	Năm nay	Năm trước
- Chi phí XDCB dở dang:	...	...
Trong đó (Những công trình lớn):		
+ Công trình.....	...	...
+ Công trình.....	...	...
+.....	...	...

10- Tăng, giảm bất động sản đầu tư:

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
<b>Nguyên giá bất động sản đầu tư</b>				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư</b>				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				

\* Thuyết minh số liệu và giải trình khác theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 05 “ Bất động sản đầu tư”.

11.1-Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, dài hạn:

11.1-Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn:	Năm nay	Năm trước
- Đầu tư chứng khoán ngắn hạn:	...	...
+ Chứng khoán ngắn hạn và tương đương tiền,	...	...
+ Chứng khoán đầu tư ngắn hạn khác	...	...

+ Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn	(...)	(...)
- Đầu tư ngắn hạn khác	...	...
- Giá trị thuần của đầu tư tài chính ngắn hạn	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
11.2- Các khoản đầu tư tài chính dài hạn:	Năm nay	Năm trước
- Đầu tư vào công ty con:	...	...
- Đầu tư vào công ty liên kết	...	...
- Đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát	...	...
- Đầu tư dài hạn khác:	....	....
+ Chứng khoán dài hạn,	...	...
+ Cho vay dài hạn	...	...
+ Đầu tư dài hạn khác	...	...
- Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn	(...)	(...)
- Giá trị thuần của đầu tư tài chính dài hạn	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
* Danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng		
12- Chi phí trả trước dài hạn	Năm nay	Năm trước
- Số dư đầu năm	...	...
- Tăng trong năm	...	...
- Đã kết chuyển vào chi phí SXKD trong năm	...	...
- Giảm khác	...	...
- Số dư cuối năm	...	...
13- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
14- Các khoản vay và nợ ngắn hạn	Năm nay	Năm trước
- Vay ngắn hạn	...	...
- Vay dài hạn đến hạn trả	...	...
- Nợ thuê tài chính đến hạn trả	...	...
- Trái phiếu phát hành đến hạn trả	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
15- Phải trả người bán và người mua trả tiền trước	Năm nay	Năm trước
- Phải trả người bán	...	...
- Người mua trả tiền trước	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
16- Thuế và các khoản phải nộp nhà nước	Năm nay	Năm trước
16.1- Thuế phải nộp Nhà nước	...	...
- Thuế giá trị gia tăng	...	...
- Thuế tiêu thụ đặc biệt	...	...
- Thuế xuất, nhập khẩu	...	...
- Thuế thu nhập doanh nghiệp	...	...
- Thuế thu nhập cá nhân	...	...
- Thuế tài nguyên	...	...
- Thuế nhà đất và tiền thuê đất	...	...
- Các loại thuế khác	...	...
16.2- Các khoản phải nộp khác	...	...
- Các khoản phí, lệ phí	...	...
- Các khoản phải nộp khác	...	...

	<b>Cộng</b>	...	...
17- Chi phí phải trả		Năm nay	Năm trước
- Chi phí phải trả		...	...
- Quỹ dự phòng mất việc làm		...	...
	<b>Cộng</b>	...	...
18- Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác		Năm nay	Năm trước
- Tài sản thừa chờ giải quyết		...	...
- Kinh phí công đoàn		...	...
- Bảo hiểm xã hội		...	...
- Bảo hiểm y tế		...	...
- Doanh thu chưa thực hiện		...	...
- Quỹ quản lý cấp trên		...	...
- Cổ tức phải trả		...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác		...	...
	<b>Cộng</b>	...	...
19- Phải trả dài hạn nội bộ		Năm nay	Năm trước
- Phải trả dài hạn nội bộ về cấp vốn		...	...
- Vay dài hạn nội bộ		...	...
- Phải trả dài hạn nội bộ khác		...	...
	<b>Cộng</b>	...	...
20- Các khoản Vay và nợ dài hạn		Năm nay	Năm trước
20.1 - Vay dài hạn			
- Vay ngân hàng		...	...
- Vay đối tượng khác		...	...
20.2- Nợ dài hạn			
- Thuê tài chính		...	...
- Trái phiếu phát hành		...	...
- Nợ dài hạn khác		...	...
	<b>Cộng</b>	...	...
* Giá trị trái phiếu có thể chuyển đổi			
* Thời hạn thanh toán trái phiếu			
20.3- Các khoản nợ thuê tài chính			

Thời hạn	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Dưới 1 năm						
Từ 1-5 năm						
Trên 5 năm						

21- Vốn chủ sở hữu

21.1- Bảng đối chiếu biến động của vốn chủ sở hữu

	Vốn góp	Thặng dư vốn cổ phần	Cổ phiếu ngân quỹ	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá hối đoái	Quỹ đầu tư phát triển	Quỹ dự phòng tài chính	Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Số dư đầu năm trước</b> - Tăng vốn trong năm trước - Lợi nhuận tăng năm trước - Chia cổ tức năm trước - ...									
<b>Số dư cuối năm trước</b> <b>Số dư đầu năm nay</b>									
<b>Tăng năm nay</b> - Tăng vốn năm nay - Lợi nhuận tăng trong năm - Giảm vốn trong năm nay - Chia cổ tức năm nay									
<b>Số dư cuối năm nay</b>									

21.2- Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu

	Tổng số	Năm nay Vốn cổ phần thường	Vốn cổ phần đãi	Tổng số	Năm trước Vốn cổ phần thường	Vốn cổ phần đãi
- Vốn đầu tư của Nhà nước						
- Vốn góp (Cổ đông, thành viên)						

Thặng dư vốn cổ phần						
Cổ phiếu ngân quỹ	(..)	(..)	(..)	(..)	(..)	(..)
Cộng						

\* Giá trị trái phiếu đã chuyển thành cổ phiếu trong năm

21.3- Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, chia lợi nhuận	Năm nay	Năm trước
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	...	...
+ Vốn góp đầu năm	...	...
+ Vốn góp tăng trong năm	...	...
+ Vốn góp giảm trong năm	...	...
+ Vốn góp cuối năm	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia	...	...
21.4- Cổ tức		
- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:		
+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu phổ thông:.....		
+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:.....		
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:.....		
21.5- Cổ phiếu	Năm nay	Năm trước
- Số lượng cổ phiếu được phép phát hành	...	...
- Số lượng cổ phiếu đã được phát hành và góp vốn đầy đủ	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...
- Số lượng cổ phiếu được mua lại	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...

\* Mệnh giá cổ phiếu đang lưu hành :.....

21.6- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu:

- Quỹ hỗ trợ và sắp xếp cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước
- ....

21.7- Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính và quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

- 
- 

21.8- Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào Vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán cụ thể.

-

-		
22- Nguồn kinh phí	Năm nay	Năm trước
- Nguồn kinh phí được cấp trong năm	...	...
- Chi sự nghiệp	(...)	(...)
- Nguồn kinh phí còn lại cuối năm	...	...
23- Tài sản thuê ngoài	Năm nay	Năm trước
23.1- Giá trị tài sản thuê ngoài		
- TSCĐ thuê ngoài	...	...
- Tài sản khác thuê ngoài	...	...
23.2- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai của hợp đồng thuê hoạt động tài sản không hủy ngang theo các thời hạn		
- Từ 1 năm trở xuống	...	...
- Trên 1 năm đến 5 năm	...	...
- Trên 5 năm	...	...
24. Doanh thu	Năm nay	Năm trước
24.1- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	...	...
- Tổng doanh thu:		
+ Doanh thu bán hàng	...	...
+ Doanh thu cung cấp dịch vụ	...	...
- Các khoản giảm trừ doanh thu	...	...
- Chiết khấu thương mại	...	...
- Giảm giá hàng bán	...	...
- Hàng bán bị trả lại	...	...
- Thuế GTGT phải nộp (phương pháp trực tiếp)	...	...
- Thuế tiêu thụ đặc biệt	...	...
- Thuế xuất khẩu	...	...
- Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	...	...
Trong đó:		
- Doanh thu thuần trao đổi sản phẩm, hàng hóa	...	...
- Doanh thu thuần trao đổi dịch vụ	...	...
24.2- Doanh thu hoạt động tài chính	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi đầu tư trái phiếu, kỳ phiếu, tín phiếu	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia	...	...
- Lãi bán ngoại tệ	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá đã thực hiện	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện	...	...
- Lợi nhuận từ chênh lệch	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác	...	...
<b>Cộng</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
24.3- Doanh thu hợp đồng xây dựng		
- Doanh thu hợp đồng xây dựng ghi nhận trong kỳ	...	...
- Tổng doanh thu hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến	...	...

thời điểm lập báo cáo tài chính.	...	...
- Số tiền còn phải trả cho khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng;	...	...
- Số tiền còn phải thu của khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng;	...	...
<b>25- Giá vốn hàng bán</b>	<b>Năm nay</b>	<b>Năm trước</b>
- Giá vốn của thành phẩm đã cung cấp	...	...
- Giá vốn của hàng hóa đã cung cấp	...	...
- Giá vốn của dịch vụ đã cung cấp	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
<b>26- Chi phí tài chính</b>	<b>Năm nay</b>	<b>Năm trước</b>
- Chi phí hoạt động tài chính	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư ngắn hạn	...	...
- Lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ	...	...
- ....	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
<b>27- Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố</b>	<b>Năm nay</b>	<b>Năm trước</b>
<b>27.1 Chi phí nguyên liệu, vật liệu</b>	...	...
-	...	...
-	...	...
-	...	...
<b>27.2 Chi phí nhân công</b>	...	...
-	...	...
-	...	...
-	...	...
<b>27.3 Chi phí khấu hao tài sản cố định</b>	...	...
<b>27.4 Chi phí dịch vụ mua ngoài</b>	...	...
<b>27.5 Chi phí khác bằng tiền</b>	..	...
<b>Cộng</b>	...	...
<b>28- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp và lợi nhuận sau thuế trong kỳ</b>	<b>Năm nay</b>	<b>Năm trước</b>
<b>29. Tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ</b>	...	...
<b>29.1 Các giao dịch bằng tiền:</b>	...	...
- Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính:		
- Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu:		
- Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu:		
<b>29.2 Mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác trong kỳ báo cáo:</b>		
- Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;		
- Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền hoặc các khoản tương đương tiền;		

- Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;
  - Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ:
    - + Đầu tư tài chính ngắn hạn;
    - + Các khoản phải thu;
    - + Hàng tồn kho;
    - + Tài sản cố định;
    - + Đầu tư tài chính dài hạn;
    - + Nợ ngắn hạn;
    - + Nợ dài hạn;
- 29.3 Các khoản tiền và tương đương tiền doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng:
- Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn, dài hạn;
  - Kinh phí dự án
  - .....

#### **VII- Những thông tin khác**

- 1- Những khoản nợ tiềm tàng, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác:  
.....
- 2- Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin năm trước):.....
- 3- Những thông tin khác :.....

*Lập, ngày ... tháng ... năm*

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký, họ tên, đóng dấu)

#### **Ghi chú:**

- (1) *Những chỉ tiêu không có thông tin, số liệu thì không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.*

## Phụ lục 5: Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh

Mẫu số BTH01 – HN

Đơn vị.....

Địa chỉ.....

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

Chỉ tiêu:

Kỳ kế toán:

Số hiệu BT	Ngày tháng	Diễn giải	Nợ	Có
A	B	C	1	2
		Cộng phát sinh		









Chỉ tiêu	Mã số	Công ty Mẹ	Công ty con			Tổng cộng	Điều chỉnh		Số liệu hợp nhất
			A	B	....		Nợ	Có	
A	B	1	2	3	....	9	10	11	12
hoãn lại									
Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	60								
Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số	61								
Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ	62								
Cộng điều chỉnh	80		*		*				

**Biểu số 01****Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết****Năm tài chính.....**

Chứng từ		Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết đầu kỳ	Các khoản được điều chỉnh tăng (giảm) giá trị ghi sổ của khoản đầu tư				Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết cuối kỳ	
Số hiệu	Ngày tháng		Diễn giải	Khoản điều chỉnh tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết trong kỳ	Khoản điều chỉnh do báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày	Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán		Phần điều chỉnh tăng (giảm) khoản đầu tư theo thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
		Công ty Liên kết A						
		-						
		Công ty Liên kết B						
		-						

**Biểu số 02**

**Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh  
khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết**

STT	Nội dung phân bổ	Tổng số chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	Kỳ kế toán ...	Kỳ kế toán ...	Kỳ kế toán ...	...
A	B	1	2	3	4	5	
1	Công ty liên kết A - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	<b>Cộng số phân bổ</b>						
2	Công ty liên kết B - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	<b>Cộng số phân bổ</b>						
3	Công ty liên kết C - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	<b>Cộng số phân bổ</b>						

Biểu số 03

**BẢNG XÁC ĐỊNH PHẦN LÃI HOẶC LỖ TRONG CÔNG TY LIÊN KẾT**

Công ty liên kết.....

Năm tài chính .....

<b>STT</b>	<b>Nội dung điều chỉnh</b>	<b>Kỳ báo cáo</b>	<b>Kỳ trước</b>
1	Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết trong kỳ		
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ (giá trị còn lại) TSCĐ		
3	Phân bổ lợi thế thương mại		
4	Cổ tức, lợi nhuận được chia		
5	Ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư (sau khi xem xét lại giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được)		
	<b>Cộng các khoản điều chỉnh</b>		