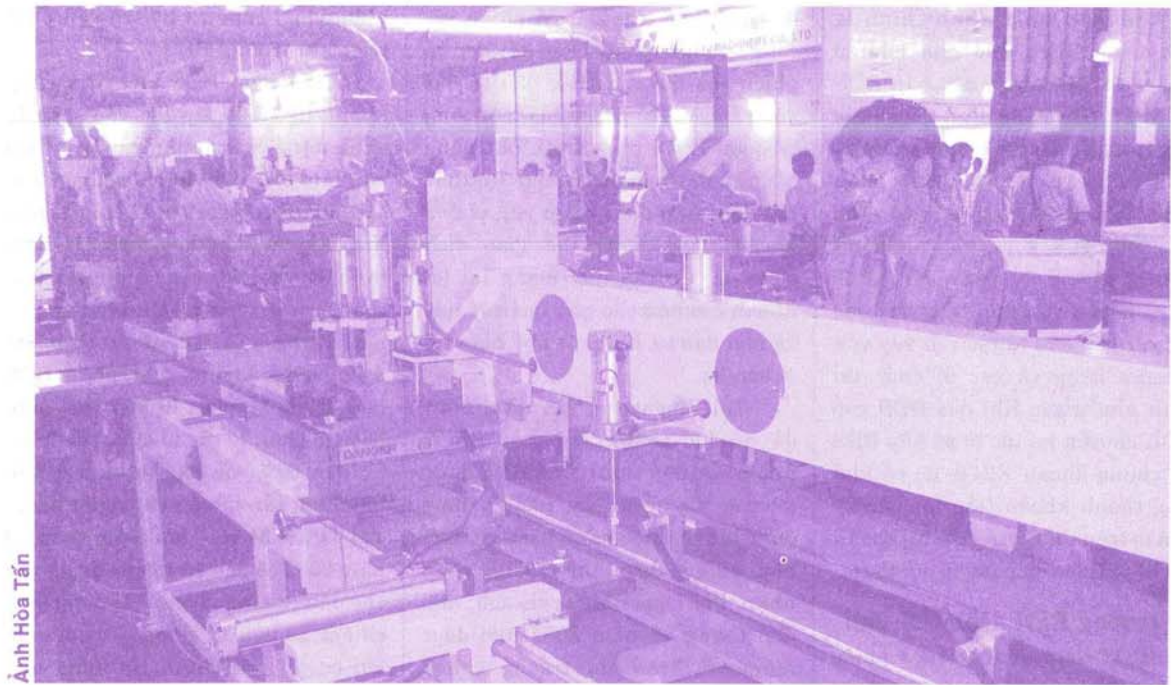




Ảnh Hòa Tấn

Lập báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp các công ty cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau

TS. BÙI VĂN DƯƠNG

Khi các công ty trong liên doanh cầm giữ cổ phiếu lẫn nhau thì cổ phiếu không còn lưu hành theo quan điểm của thực thể hợp nhất nữa. Hậu quả là cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con nắm giữ sẽ bị loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất bằng phương pháp cổ phiếu quỹ hay phương pháp quy ước.

Cổ phiếu của các công ty con bị cầm giữ lẫn nhau được loại trừ ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất bằng phương pháp quy ước.

Trường hợp cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con cầm giữ

Về nguyên tắc, theo quan điểm hợp nhất, cổ phiếu của công ty mẹ bị công ty con cầm giữ thì coi như là không được lưu hành và do đó, nó phải được loại ra khỏi báo cáo tài chính hợp nhất.

Theo hệ thống kế toán cao cấp của Mỹ thì có 2 phương pháp để loại trừ số cổ phiếu nói trên là phương pháp cổ phiếu quỹ và phương pháp quy ước.

1. Cổ phiếu quỹ:

Phương pháp này coi số cổ phiếu của công ty mẹ do công ty con cầm giữ như là cổ phiếu quỹ của đơn vị hợp nhất. Do đó, tài khoản đầu tư 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.

Các bút toán điều chỉnh cụ thể như sau:

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất vào năm mục cổ phiếu :

Ngoài các bút toán điều chỉnh thông thường, còn có bút toán:

Cổ phiếu quỹ	xxx	
Đầu tư vào công ty mẹ		xxx

Với bút toán này, trên bảng cân đối kế toán hợp nhất sẽ xuất hiện khoản mục "cổ phiếu quỹ" với giá trị được ghi âm để làm 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 vào 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 chính là căn cứ để công ty mẹ điều chỉnh giá trị khoản đầu tư của mình vào công ty con theo 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 bằng các bút toán sau đây:

Đầu tư vào công ty con	xxx
Lợi tức từ công ty con	xxx

Để ghi tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

Tiền (phải thu)	xxx
Đầu tư vào công ty con	xxx
Theo khoản lợi tức được chia từ công ty con	
Lợi tức từ công ty mẹ	xxx
Cổ tức	xxx

Để loại trừ cổ tức liên công ty

Tổng hợp các bút toán trên, bút toán điều chỉnh trên bảng cân đối kế toán hợp nhất thường được ghi nhận là :

Lợi tức từ công ty con	xxx
Lợi tức từ công ty mẹ	xxx
Cổ tức	xxx
Đầu tư vào công ty mẹ	xxx

Khoản cổ tức mà công ty mẹ trả cho công ty con không được thể hiện trên báo cáo tài chính hợp nhất cũng như trên báo cáo kết quả kinh doanh của công ty mẹ (được dùng để hợp nhất báo cáo tài chính).

2. Phương pháp quy ước (Conventional approach)

Theo phương pháp này, cổ phiếu công ty mẹ do một công ty con cầm giữ coi như biến mất hay còn gọi là thanh lý suy định (constructively retired) 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. Cách 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 đã 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:

Vốn cổ phần	xxx
Lợi nhuận giữ lại	xxx
Đầu tư vào công ty con	xxx

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 thật ra, trả về cho công ty mẹ và coi như là thanh lý.

Vấn đề khó khăn ở đây là việc phân bổ lợi nhuận lẫn nhau giữa công ty mẹ và công ty con. Lợi nhuận của công ty mẹ không thể xác định cho đến khi đã xác định được lợi nhuận của công ty con, và ngược lại. Công việc này thường được giải quyết bằng cách 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 một, lợi nhuận của công ty mẹ và công ty con được tính trên cơ bản hợp nhất, gồm lợi nhuận giữ lẫn nhau bởi các công ty liên doanh. Bước hai, lấy những số liệu 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 lần lượt như sau:

Đầu tư vào công ty con	xxx
Đầu tư vào công ty mẹ	xxx
Để xoá khoản đầu tư của công ty con và công ty mẹ	
Lợi tức từ công ty con	xxx
Đầu tư vào công ty con	xxx
Để loại trừ lợi tức đầu tư.	
Lợi nhuận giữ lại- công ty con	xxx
Vốn cổ phần - công ty con	xxx
Đầu tư vào công ty con	xxx
Lợi ích của cổ đông thiểu số	xxx

Để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và xác lập 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. Sự đúng bằng 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 kế toán của công ty mẹ.

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất vào 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 trên báo cáo tài chính hợp nhất ở đây tương tự như các bút toán ở những phần trên.

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 của nhau sẽ được tính toán theo phương pháp quy ước nhằm loại trừ cân đối vốn và đầu tư tương quan nhau ■