

Để báo cáo tài chính hợp nhất đi vào cuộc sống

TS. BÙI VĂN DƯƠNG

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con" (VAS 25) thì tất cả các công ty mẹ đều phải lập và trình bày báo cáo hợp nhất. Báo cáo tài chính của một tập đoàn, bao gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ – như là 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. Để báo cáo tài chính hợp nhất cung cấp đầy đủ các thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn thì phải tiến hành các bước sau:

- Loại trừ giá trị ghi sổ đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn chủ sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con (Quy định tại chuẩn mực kế toán "hợp nhất kinh doanh")

- Xác định lợi ích của các cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần của công ty con bị hợp nhất trong kỳ báo cáo và loại trừ khỏi thu nhập của tập đoàn để tính lãi, hoặc lỗ thuần có thể xác định được cho những đối tượng sở hữu công ty mẹ.

- Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất và trình bày trên bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm:

- + Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định phù hợp với chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh", và

- + Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn

chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh.

- Số dư và các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch này phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Trong đó, các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải trả khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

Nhìn chung những quy định của VAS 25 có nhiều điểm phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế về "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con" – IAS 27. Tuy nhiên trong vấn đề trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ thì VAS 25 quy định là chỉ trình bày theo một phương pháp là phương pháp giá gốc. IAS 27 thì quy định có thể trình bày theo các phương pháp: Phương pháp vốn chủ sở hữu theo IAS 28 – kế toán các khoản đầu tư trong các đơn vị liên kết, phương pháp giá gốc hoặc giá đã được đánh giá lại theo IAS 25 – kế toán các khoản đầu tư.

Mặt khác, ở đoạn 21, 22, VAS 25 quy định, khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết", giá trị ghi sổ

của khoản đầu tư tại ngày doanh nghiệp không còn là một công ty con được hạch toán theo phương pháp giá gốc. Đoạn 27, VAS 25 quy định, các khoản đầu tư vào các công ty con mà bị loại khỏi quá trình hợp nhất phải trình bày trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ theo phương pháp giá gốc. Những quy định này đảm bảo tính nhất quán trong việc trình bày các khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ là theo phương pháp giá gốc, dù công ty con đó có được hợp nhất hay không.

Đến đây có thể nhận thấy rằng việc lập báo cáo tài chính hợp nhất cho một tập đoàn là một công việc cực kỳ phức tạp, liên quan tới những giá trị khổng lồ, với nhiều công ty khác nhau, cùng với vô số những giao dịch trong nội bộ tập đoàn, với những ảnh hưởng khác nhau đến những khoản lãi, lỗ đã thực hiện và chưa thực hiện của các công ty trong tập đoàn. Mặt khác, nhiều nội dung của VAS 25 bị chi phối bởi các chuẩn mực kế toán khác mà một số chuẩn mực này hiện nay lại chưa được ban hành như: Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính, hợp nhất kinh doanh... Cho nên, dù hiện nay VAS 25 đã được ban hành chính thức nhưng việc lập báo cáo tài chính hợp nhất vẫn còn là một việc rất khó khăn. Để tạo điều kiện thuận lợi cho việc nghiên cứu và lập các báo cáo tài chính hợp nhất, để báo cáo tài chính đi vào cuộc sống thì Bộ tài chính cần phải thực hiện những việc sau:

- Ban hành chính thức các chuẩn mực kế toán:

- Hợp nhất kinh doanh, VAS 22.

- Thuế thu nhập doanh nghiệp, VAS 27.

- Công cụ tài chính.

- Thay đổi trong các chính sách kế toán, các ước tính kế toán và các sai sót VAS 29.

- Ban hành các thông tư hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán một cách cụ thể và kịp thời, mà trước hết là các chuẩn mực kế toán đã ban hành ở đợt 3 theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC, ngày 30.12.2003 và những chuẩn mực kế toán có liên quan ■