

I. Các giao dịch liên công ty – một đặc trưng của tập đoàn kinh doanh

Quá trình đổi mới, sắp xếp lại các tổng công ty (TCT) nhà nước theo hướng hình thành các tập đoàn kinh doanh (TĐKD) đã tạo ra những biến đổi về cấu trúc tổ chức và hệ thống quản lý trong nhiều doanh nghiệp ở Việt Nam. Tuy nhiên, hệ thống tài chính và nghiệp vụ kế toán chưa kịp thay đổi, còn nhiều điểm chưa thích ứng với mô hình cấu trúc của TĐKD, nghiệp vụ kế toán đối với các giao dịch liên công ty (inter-company transactions) chưa được thực hiện theo thông lệ quốc tế. Do đó, phương pháp kế toán và hệ thống báo cáo tài chính cần được đổi mới thích ứng nhằm đảm bảo tính chính xác trong quản trị tài chính tổng công ty.

Với cấu trúc công ty mẹ – công ty con, các giao dịch kinh tế giữa các đơn vị thành viên của một TĐKD cần phải được xem xét trên góc độ khác với các giao dịch kinh tế bên ngoài tập đoàn. Các phương pháp kiểm soát tài chính và ghi chép kế toán cũng phải được áp dụng một cách phù hợp nhằm phản ánh đúng thực chất tác động về mặt tài chính của các giao dịch liên công ty (giao dịch nội bộ) đối với tập đoàn với tư cách là một thực thể kinh tế duy nhất. Đây chính là lý do cần quan tâm đến việc loại trừ các giao dịch nội bộ (elimination) trong báo cáo tài chính của TĐKD.

Trên thực tế, giữa các công ty thành viên của tập đoàn có thể phát sinh những loại nghiệp vụ kinh tế – tài chính thuộc các nhóm giao dịch nội bộ liên công ty như sau:

1. Quan hệ mua bán trao đổi hàng hoá dịch vụ. Nghiệp vụ mua bán, trao đổi các sản phẩm, linh kiện, ...chưa hoàn thành quá trình chế tạo do có sự tiếp nối về quy trình công nghệ. Loại giao dịch này đặc biệt phổ biến trong các tập đoàn chế tạo công nghệ lớn như Mitsubishi, Toyota, General Motor, Samsung, LG, Nokia, v.v...Do có sự liên kết theo chiều dọc về mặt công nghệ nên thông thường các công ty thành viên thực hiện chuyên môn hoá, đảm

Bàn về kế toán hợp nhất trong quản lý các tập đoàn kinh doanh ở Việt Nam

TS. PHẠM QUANG TRUNG

nhận một khâu sản xuất chế biến xác định, do đó giữa các công ty thành viên phải mua bán các sản phẩm, các linh kiện để lắp ráp ra thành phẩm hoàn chỉnh.

2. Các hoạt động mua bán hoặc trao đổi tài sản cố định giữa các công ty thành viên. Một công ty có thể mua tài sản cố định của một công ty thành viên khác; giao dịch này cũng tương tự như mua bán các hàng hoá, dịch vụ.

3. Nghiệp vụ đầu tư vốn của một công ty vào một công ty thành viên khác, chẳng hạn như một công ty mua cổ phiếu của công ty khác trong tập đoàn. Ngược lại với giao dịch này cũng có loại hoạt động rút vốn đầu tư (disinvestment). Do mối quan hệ đầu tư nên còn phát sinh nghiệp vụ trả và nhận lợi tức cổ phần giữa các chủ thể trong tập đoàn.

4. Hoạt động đầu tư vốn và rút vốn đầu tư của công ty mẹ đối với các công ty thành viên trong tập đoàn. Nghiệp vụ này cũng thuộc nhóm hoạt động đầu tư nhưng được thực hiện bởi công ty mẹ, do đó có quan hệ mật thiết với sự kiểm soát của công ty mẹ và chiến lược phát triển của TĐKD.

5. Nghiệp vụ xúc tiến bán hàng, phối hợp tiêu thụ và tài trợ cho quá trình tiêu thụ sản phẩm, chẳng hạn như: công ty thành viên A bán ô-tô cho khách hàng và công ty thành viên B (thường là một công ty tài chính) sẽ cho khách hàng đó vay tiền để thanh toán cho công ty A, hoặc

công ty tài chính B nói trên có thể thực hiện các nghiệp vụ cho thuê (leasing) hoặc tài trợ mua trả góp. Phương thức phối hợp này phổ biến trong các tập đoàn ô-tô và công nghiệp nặng như Ford Motor Corp., General Motor (GM), Toyota, Hyundai Corp., Mitsubishi Corp.

6. Nghiệp vụ tài trợ hoặc hỗ trợ tín dụng nội bộ, trong đó một công ty thành viên (có thể là một công ty tài chính) cung cấp vốn cho một công ty thành viên khác hoặc giữa các công ty có các giao dịch tài trợ đặc biệt nhằm thực hiện thành công những dự án cụ thể.

7. Các giao dịch cung cấp những lợi ích đặc biệt, chẳng hạn một công ty thành viên chuyên môn hoá trong lĩnh vực marketing tổ chức chiến dịch quảng cáo chung cho cả tập đoàn và các công ty thành viên khác được thừa hưởng những tác động của quảng cáo mà không phải trả tiền trực tiếp.

8. Nghiệp vụ thanh toán *Các khoản phải thu và các khoản phải trả* giữa các chủ thể trong tập đoàn, đây là các hoạt động tài chính phát sinh một cách thường xuyên.

Với cấu trúc đặc biệt của TĐKD, một khi toàn bộ hệ thống của tập đoàn được coi là một thực thể kinh tế duy nhất thì cần phải xác định chính xác giá trị ròng (net value) của các giao dịch kế toán bên trong tập đoàn, qua đó đánh giá đúng quy mô hoạt động kinh tế của nó. Giá trị ròng của các giao dịch nội bộ phần

ánh đúng các tác động kinh tế và tài chính đối với tập đoàn với tư cách là một chủ thể kinh tế thống nhất. Chính vì vậy nên cần phải sử dụng phương pháp kế toán hợp nhất (Consolidation) trong các TĐKD. Nếu hệ thống kế toán không thực hiện các nghiệp vụ kế toán hợp nhất thì sẽ không phản ánh chính xác tình hình tài chính của toàn bộ tập đoàn, mặc dù có thể phản ánh đúng tình hình tài chính của các đơn vị thành viên. Đây là một vấn đề rất quan trọng và còn khá mới mẻ đối với các TCT của nước ta.

Kế toán hợp nhất có vai trò đặc biệt quan trọng đối với hệ thống kiểm soát tài chính cũng như kiểm soát quản trị của TĐKD. Các tài khoản hợp nhất và các báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn (Consolidated financial statements - CFS) là những báo cáo cơ bản nhất thể hiện các chỉ tiêu tổng thể của toàn bộ tập đoàn với tư cách là một chủ thể kinh tế duy nhất. Trong kế toán hợp nhất, sẽ thực hiện được các bút toán loại trừ đối với những giao dịch nội bộ. Việc di chuyển cổ tức giữa các thành viên (thông qua việc phân phối lợi nhuận sau thuế) không làm tăng, cũng không làm giảm lợi tức của tập đoàn. Do đó, nghiệp vụ trả lợi tức là một nghiệp vụ phải ghi bút toán loại trừ trong kế toán hợp nhất của TĐKD. Các nghiệp vụ mua bán hàng hoá giữa 2 công ty thành viên cũng là loại giao dịch không làm tăng hay giảm tổng doanh thu của tập đoàn, vì một bên là doanh thu trong khi bên kia ghi nhận là một khoản chi phí. Trong kế toán hợp nhất, loại nghiệp vụ này cũng được ghi vào bút toán loại trừ.

Nhiều sai sót rất nghiêm trọng trong báo cáo tài chính sẽ xảy ra nếu không áp dụng kế toán hợp nhất. Ví dụ, theo thói quen cũ, nhiều người nghĩ rằng: Lợi nhuận của tập đoàn (hay của một TCT) là tổng cộng lợi nhuận của các đơn vị thành viên. Hoàn toàn sai lầm! Trên thực tế, bởi vì một TĐKD là một thực thể kinh tế duy nhất cho nên khi lập các báo cáo tài chính hợp nhất thì kết quả là "tổng lợi nhuận của tập đoàn không phải là tổng cộng lợi nhuận của các

công ty thành viên". Đó là kết quả của phép loại trừ đối với lợi nhuận nội bộ xuất hiện trong TĐKD. Nhiều minh chứng khác có thể cho phép kết luận rằng: nếu không áp dụng kế toán hợp nhất thì chắc chắn không thể kiểm soát tình hình tài chính của các TĐKD một cách chính xác và có hiệu quả. Đó là lý do vì sao các nước công nghiệp phát triển đã quy định bắt buộc các TĐKD phải thực thi kế toán hợp nhất và công bố báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn.

II. Một số giải pháp nhằm xây dựng và ứng dụng kế toán hợp nhất trong các tập đoàn kinh doanh ở Việt Nam

Thứ nhất, cần tăng cường nhận thức và hiểu biết về kế toán hợp nhất. Xây dựng TĐKD là một việc phức tạp nhưng việc kiểm soát và duy trì hoạt động một cách bền vững các tập đoàn đó còn phức tạp hơn. Trong những năm vừa qua, mặc dù mới chỉ có một số ít các doanh nghiệp thí điểm mô hình TĐKD và một số tổng công ty tư nhân (như Huy Hoàng, Minh Phụng) có cấu trúc phức hợp; nhưng đã phát sinh hàng loạt khó khăn về quản lý và kiểm soát tình hình tài chính của các TCT có quy mô lớn. Ví dụ, có trường hợp ngân hàng không có đủ khả năng chuyên môn để thẩm định tình hình tài chính của các doanh nghiệp đi vay khi các doanh nghiệp đó được "nấp bóng" dưới một cấu trúc phức tạp như Công ty Minh Phụng. Một trong những nguyên nhân của tình trạng đó là sự thiếu vắng kế toán hợp nhất và chưa có báo cáo tài chính hợp nhất. Đứng trước đòi hỏi mới, trước hết những cán bộ lãnh đạo cấp cao nhất của TCT phải thực sự nhận thức được sự cần thiết sống còn của kế toán hợp nhất đối với TCT. Sự nhận thức đúng đắn sẽ thúc đẩy các cấp quản lý thấp hơn trong việc triển khai xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán - tài chính của TCT.

Những tập đoàn lớn, có sức cạnh tranh mạnh trên thế giới đều phải dựa trên hệ thống kiểm soát quản trị để điều hành cả hệ thống kinh doanh một cách có hiệu quả và ngăn chặn các rủi ro hệ thống có thể phát sinh từ

bên trong tập đoàn. Hệ thống kiểm soát quản trị luôn luôn phụ thuộc vào thông tin kế toán tài chính. Do đó, các cán bộ lãnh đạo và quản lý của TCT và các TĐKD trong tương lai cần hiểu rõ tầm quan trọng chiến lược của hệ thống kế toán hợp nhất và các công cụ của kiểm soát tài chính trong TĐKD.

Thứ hai, về phương diện pháp lý: Cần tiếp tục xây dựng, hoàn thiện các quy định pháp lý, nhất là các chế độ về tài chính có liên quan đến TĐKD. Quản lý và kiểm soát TĐKD là một lĩnh vực hoàn toàn mới đối với nước ta, do đó cần đầu tư nhiều hơn cho việc nghiên cứu, hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật cần thiết. Cần đưa vào các bộ luật những quy phạm điều chỉnh quan hệ pháp lý của các TĐKD và các chủ thể trong TĐKD. Trong hệ thống những quy phạm pháp luật có liên quan cần xác định rõ mối quan hệ và địa vị pháp lý của 3 loại chủ thể: TĐKD, công ty mẹ và các công ty con.

Những quy định pháp luật liên quan đến cấu trúc công ty mẹ - công ty con cần phải bao hàm chế độ tài chính, báo cáo tài chính, kế toán và kiểm toán, thuế, chứng khoán, đầu tư, giao dịch thương mại trong và ngoài tập đoàn, ... Các nước công nghiệp phát triển như Mỹ, Nhật Bản, Australia, Singapore đều có những quy định cụ thể về TĐKD, mối quan hệ giữa 3 nhóm chủ thể (công ty mẹ, công ty con và TĐKD). Những quy định chi tiết về kế toán và kiểm soát tài chính được ấn định trong hệ thống Tiêu chuẩn kế toán và tài chính (AASB), điển hình là AASB-1024 (Australia). Cần nghiên cứu tham khảo trong quá trình soạn thảo hệ thống pháp luật của nước ta, để có những chế định tương đồng với luật quốc tế.

Thứ ba, cần sớm xây dựng và ban hành các quy định và tiêu chuẩn về kế toán hợp nhất đồng thời với việc hoàn thiện hệ thống quy phạm pháp luật liên quan đến cơ chế quản lý tài chính của các TĐKD. Hiện nay, ở các nước phát triển đã có các quy phạm và hệ thống tiêu chuẩn về kế toán do các hiệp hội kế toán xây dựng và ban hành. Để thúc đẩy quá

trình hoàn thiện hệ thống kế toán của các TCT lớn có cấu trúc tập đoàn thì cần xây dựng được hệ thống chuẩn mực kế toán và những hướng dẫn về nghiệp vụ kế toán hợp nhất. Các báo cáo tài chính hợp nhất (CFS) cũng cần được quy chuẩn hoá, kèm theo đó là hệ thống thuyết minh báo cáo tài chính phù hợp với thông lệ quốc tế. Các báo cáo tài chính hợp nhất theo tiêu chuẩn kế toán quốc tế sẽ có tác dụng rất lớn trong quá trình hội nhập quốc tế của các doanh nghiệp Việt Nam. Đây là những yếu tố mà chúng ta còn rất thiếu và cần được tích cực thực hiện trong những năm tới. Bộ tài chính và Hội kế toán Việt Nam là những cơ quan có vai trò chủ yếu trong quá trình đó.

Thứ tư, cần thay thế cơ chế giao vốn bằng cơ chế đầu tư trong TĐKD tức là chuyển đổi từ phương thức hành chính sang phương thức tài chính. Các thủ tục giao vốn trong các TCT nhà nước của nước ta còn nặng về hình thức và có tính chất hành chính, kém hiệu quả do đó cần được đổi mới căn bản. Trong một TĐKD, công ty mẹ là một công ty kinh doanh tài chính, kiểm soát các công ty con thông qua vốn đầu tư trong mỗi công ty thành viên. Trong một số trường hợp, công ty mẹ cũng có các hoạt động kinh doanh khác riêng của bản thân nó. Để cấu trúc “mẹ – con” được hình thành theo đúng bản chất kinh tế của nó thì công ty mẹ phải thực sự đầu tư vốn vào các công ty thành viên. Công ty mẹ phải thực sự nắm quyền sở hữu về vốn ở mức độ đủ để chi phối các thành viên trong TĐKD. Một mặt, công ty mẹ được quyền đầu tư vốn vào các công ty thành viên. Mặt khác, các công ty thành viên cũng được phép đầu tư chéo lẫn nhau nhưng mỗi công ty thành viên vẫn duy trì đầy đủ tư cách pháp nhân độc lập của nó.

Thứ năm, cần xây dựng và hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán (AIS) của các tổng công ty, thích ứng với cấu trúc tổ chức và hệ thống quản lý của mô hình TĐKD. Trong hệ thống kế toán của một doanh nghiệp độc lập chỉ cần thu thập thông tin trong nội bộ doanh nghiệp đó, nhưng để thực hiện kế toán hợp nhất của

một tập đoàn thì bắt buộc phải có thông tin kế toán chính xác, đầy đủ của toàn bộ các đơn vị thành viên. Do đó, chất lượng hoạt động của hệ thống thông tin kế toán sẽ ảnh hưởng quyết định đến tính chính xác và hiệu quả của hệ thống kế toán hợp nhất. Các TCT theo mô hình mới cần phải đầu tư nhiều hơn trí tuệ và ngân sách cho việc xây dựng hệ thống thông tin kế toán nội bộ, trong đó chủ yếu dựa trên hệ thống thông tin quản lý (MIS) được máy tính hoá. Để làm được những việc nói trên, TCT cần xây dựng một kế hoạch chi tiết với

các yếu tố cần thiết: cán bộ chuyên môn, kinh phí, thiết bị máy móc và cơ chế tổ chức thực hiện.

Trong điều kiện cụ thể của Việt Nam hiện nay, việc hình thành và phát triển các TĐKD hùng mạnh có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với sự phát triển của đất nước. Quá trình xây dựng và phát triển của các tập đoàn phải tiến hành đồng thời với quá trình hoàn thiện hệ thống kế toán, cơ chế quản lý tài chính, môi trường pháp lý và năng lực quản lý nhằm tích cực thúc đẩy sự phát triển của nền kinh tế ■

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Từ lý luận đến thực tiễn

Thạc sĩ DƯƠNG THỊ MAI HÀ TRÂM

Tập hợp từ “Kế toán quản trị” xuất hiện ở Việt Nam từ đầu thập niên 90, thông qua các sách dịch từ nguyên bản tiếng Anh và đến nay đã trở nên quen thuộc trong các trường kinh tế, trong các đầu sách ở thư viện. Nhưng trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh thì đây vẫn là lĩnh vực mới mẻ và mơ hồ.

Kế toán quản trị là gì ?

Nếu vào doanh nghiệp bạn hỏi về bộ phận kế toán quản trị thì sẽ nhận được câu trả lời: Không có. Nếu bạn có hỏi về vấn đề chi phí, giá thành, thu nhập của từng loại sản phẩm, dịch vụ thì sẽ có. Nếu hỏi về dự toán chi phí, kiểm soát việc thực hiện dự toán, hoặc phân tích các

nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí dự toán và chi phí thực tế thì có thể “có” và cũng có thể “không”. Điều này cho thấy nhận thức về vai trò kế toán quản trị cũng như nội dung, phạm vi kế toán quản trị trong thực tế còn rất khác nhau. Vì vậy việc đưa lý luận kế toán quản trị vào thực tế là một vấn đề cần được quan tâm trước hết bởi cơ quan chức năng là Bộ tài chính (Vụ chế độ kế toán), sau đó là làm thay đổi nhận thức về vấn đề “kế toán quản trị” đối với các nhà quản trị doanh nghiệp.

Theo quan điểm của tôi : “Kế toán quản trị” trước hết phải là kế toán, nghĩa là khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình sản xuất kinh doanh, trong quá trình sử dụng ngân sách, nói cách khác là thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính của một tổ chức.