

# Các bước cơ bản trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực kế toán quốc tế

**Phan Thị Anh Đào**

Ngày nhận: 13/09/2017

Ngày nhận bản sửa: 15/09/2017

Ngày duyệt đăng: 28/09/2017

*Chuẩn mực kế toán quốc tế được áp dụng phổ biến trên toàn cầu. Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế để lập báo cáo tài chính (BCTC) hợp nhất đảm bảo tính trung thực và hợp lý, từ đó đáp ứng tốt hơn nhu cầu của người sử dụng thông tin trong điều kiện hội nhập ngày nay. Lập BCTC hợp nhất của tập đoàn là công việc phức tạp và liên quan đến nhiều qui định kế toán. Bài viết chỉ tập trung làm rõ các nội dung qui định trong chuẩn mực kế toán quốc tế như xác định đối tượng lập BCTC hợp nhất; xác định quyền kiểm soát; xử lý loại trừ các giao dịch nội bộ, các khoản đầu tư trong tập đoàn; xác định lợi ích cổ đông thiểu số khi trình bày BCTC hợp nhất. Trên cơ sở phân tích làm rõ những điểm mới và tính hợp lý trong qui định điều kiện miễn lập BCTC hợp nhất, đánh giá quyền kiểm soát, bài viết đề xuất các khuyến nghị hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam.*

*Từ khóa: Báo cáo tài chính hợp nhất; Chuẩn mực kế toán quốc tế*

## 1. Giới thiệu

**H**ội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành IAS 27- Báo cáo tài chính hợp nhất lần đầu tiên vào năm 1989 và sau một số lần bổ sung về nội dung, mới đây nhất IASB ban hành IFRS 10- BCTC hợp nhất thay thế cho IAS 27. Chuẩn mực mới này có hiệu lực bắt đầu từ

ngày 1/1/2013. So với IAS 27, IFRS 10 không có thay đổi về thủ tục hợp nhất BCTC, mà có đổi mới về việc xác định quyền kiểm soát để xác định đối tượng trong phạm vi hợp nhất BCTC. Trình bày BCTC hợp nhất bao gồm rất nhiều nội dung và sẽ có sự khác biệt về thông tin cung cấp nếu lựa chọn các phương pháp kế toán khác nhau. Trong phạm vi bài viết, tác giả đề cập đến đối tượng lập BCTC hợp nhất và

trình bày khái quát về thủ tục hợp nhất BCTC.

## 2. Đối tượng lập báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực kế toán quốc tế

Theo IAS 27/IFRS 10, BCTC hợp nhất là BCTC của tập đoàn được trình bày như một thực thể kinh tế riêng (Tập đoàn không tồn tại như một pháp nhân riêng biệt ngoại trừ cho mục đích kế toán). BCTC

tập đoàn được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo của công ty mẹ và các công ty con theo qui định của chuẩn mực kế toán Thực tế cho thấy, thông tin cung cấp bởi các BCTC riêng rẽ của công ty mẹ và mỗi công ty con không tạo nên một bức tranh tổng thể các hoạt động của một tập đoàn trong khi người sử dụng BCTC luôn quan tâm đến thực trạng tài chính, kết quả hoạt động và các thay đổi tài chính của toàn bộ tập đoàn, đó là lý do cần lập BCTC hợp nhất.

Tập đoàn được hình thành bởi công ty mẹ và các công ty con, trong đó công ty mẹ có quyền kiểm soát công ty con. Từ việc xác định mối quan hệ kinh tế được thiết lập là công ty mẹ- con, công ty được gọi là mẹ cần phải lập BCTC hợp nhất cho cả tập đoàn gồm cả công ty mẹ và các công ty con của nó, ngoại trừ các công ty con được mua để bán trong tương lai gần hoặc các công ty hoạt động theo những hạn chế nghiêm ngặt lâu dài và làm tổn hại đáng kể đến khả năng chuyển giao vốn cho công ty mẹ. Tất cả các công ty mẹ phải lập báo cáo tài chính hợp nhất, ngoại trừ trường hợp nó đồng thời là công ty con bị công ty khác sở hữu toàn bộ, hoặc gần như toàn bộ và được các cổ đông thiểu số chấp thuận.

*Theo IAS 27:* Quyền kiểm soát thể hiện công ty mẹ nắm giữ trên 50% cổ phần của công ty con (tương ứng với quyền biểu quyết). Tuy nhiên, có trường hợp công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% nhưng vẫn có quyền kiểm soát trong trường hợp:

+ 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 qui chế thoả thuận.

+ Công ty mẹ có quyền thay đổi các thành viên trong ban điều hành công ty con.

+ Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp để lựa chọn các thành viên điều hành công ty con.

*Ví dụ 1. Trường hợp Công ty A có các khoản đầu tư vào các Công ty B, C, D (Bảng 1).*

**Bảng 1. Ví dụ về Công ty A có các khoản đầu tư vào các Công ty B, C, D**

Công ty	Tỷ lệ nắm giữ vốn cổ phần trong công ty	Quyền kiểm soát
B	80%	Có quyền kiểm soát
C	25%	Không có quyền kiểm soát
D	45%	Có quyền kiểm soát

*Nguồn: Ví dụ do tác giả đề xuất*

Do công ty A có thể mạnh về mở rộng mạng lưới khách hàng và quản trị điều hành trong lĩnh vực hoạt động của công ty D nên được các nhà đầu tư khác thoả thuận giao quyền kiểm soát công ty D theo Nghị quyết của hội đồng quản trị. Khoản đầu tư được ghi nhận là khoản đầu tư vào công ty con trong tài khoản hợp nhất của công ty A gồm khoản đầu tư vào công ty B và D vì A nắm giữ trên 50% cổ phần của B; có quyền kiểm soát công ty B, đồng thời mặc dù A nắm giữ 45% cổ phần của D nhưng A có quyền kiểm soát việc ra quyết định của công ty D.

*Theo IFRS 10:* Bên đầu tư (investor) có quyền kiểm soát

bên nhận đầu tư (investee) nếu họ có quyền điều hành hoạt động làm ảnh hưởng quan trọng đến kết quả của bên nhận đầu tư; có quyền thay đổi kết quả của bên nhận đầu tư; thông qua quyền lực của mình đối với bên nhận đầu tư để thay đổi kết quả của bên đầu tư. IFRS 10 hướng đến việc xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ thông qua việc xác định ảnh hưởng quan trọng của nó đối với việc tạo ra và định đoạt kết quả của công ty con. Bên cạnh đó, so với IAS 27

thì IFRS 10 có đề cập đến các vấn đề liên quan đến xác định quyền kiểm soát như quyền biểu quyết tiềm năng, các bên liên quan có ảnh hưởng đến quyền của bên đầu tư đối với bên nhận đầu tư, mối quan hệ giữa quyền biểu quyết (voting rights) với quyền điều hành các hoạt động của bên nhận đầu tư (power)...

IFRS 10 qui định bên đầu tư kiểm soát bên nhận đầu tư khi: Có quyền lực đối với bên nhận đầu tư

Có quyền làm biến động thu nhập từ mối liên quan với bên nhận đầu tư

Có khả năng sử dụng quyền lực của mình để tác động đến thu nhập từ khoản đầu tư IFRS 10 bổ sung làm rõ quyền

bỏ phiếu tiềm năng trong đánh giá kiểm soát vì thế nó đã cung cấp một nguyên tắc rõ ràng hơn về đánh giá kiểm soát trong những trường hợp bên đầu tư nắm giữ dưới 50% quyền biểu quyết.

*Ví dụ 2:* Nhà đầu tư A nắm giữ 45% quyền biểu quyết của B và một quyền chọn để được thêm 15% quyền biểu quyết từ nhà đầu tư C (người nắm giữ 30% quyền biểu quyết). Quyền chọn này được thực hiện trong phần lớn thời gian trong năm trừ một số thời gian cuối kỳ báo cáo.

Trong trường hợp này, IAS 27 chưa khẳng định A có quyền kiểm soát B hay không nhưng theo IFRS 10 thì quyền bỏ phiếu tiềm năng của nhà đầu tư A có hiệu lực cho phần lớn thời gian trong kỳ (phạm vi rộng) nên A sẽ kiểm soát B. Trong phần lớn các trường hợp thì quyền kiểm soát gắn với quyền biểu quyết nhưng cũng có các trường hợp khác.

*Ví dụ 3:* Trường hợp có quyền biểu quyết nhưng không có quyền điều hành và ngược lại: Công ty A nắm giữ hơn 50% vốn cổ phần của B nhưng trên thực tế A không có quyền quyết định về kết quả của B hoặc không được đưa ra các quyết định có ảnh hưởng đến kết quả của B do các quyền này thuộc về chính phủ, toà án... hoặc một cổ đông khác có cổ phần ít hơn nhưng có nhân sự nắm giữ vị trí quan trọng điều hành B thì trường hợp này A không có quyền kiểm soát đối với B, ngược lại trường hợp A nắm giữ ít hơn 48% vốn cổ phần của B nhưng trên thực tế A có những quyền

liên quan đến kết quả của B như phân phối lợi nhuận, cổ tức vì không có cổ đông khác nào nắm giữ lớn hơn 1% vốn cổ phần và không có sự kết hợp giữa các cổ đông khác để đưa ra các quyết định tương tự. Trường hợp này A vẫn có quyền kiểm soát B.

**3. Các bước cơ bản trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo Chuẩn mực kế toán quốc tế**

Theo *IAS 27- BCTC hợp nhất* và *IFRS 10- BCTC hợp nhất*, các bước cơ bản để lập BCTC hợp nhất gồm:

*Một là, hợp nhất theo từng khoản mục trên cơ sở cộng các khoản mục tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập, chi phí*

Phương pháp cơ bản để lập BCTC hợp nhất là kết hợp BCTC của công ty mẹ và công ty con trong phạm vi hợp nhất theo phương pháp từng nhóm. Giá trị các khoản mục trên BCTC hợp nhất được xác định bằng cách cộng cơ học các khoản mục tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập chi phí tương đương nhau.

*Ví dụ 4:* Công ty B là công ty con của A, vào 31/12/2102 một số khoản mục được trình bày trên BCDKT của từng công ty như Bảng 2.

**Bảng 2. Ví dụ về hợp nhất các khoản mục trên báo cáo tài chính**

<b>Khoản mục</b>	<b>Mẹ A</b>	<b>Con B</b>	<b>Trên BCTC hợp nhất</b>
Tiền mặt	500.000	350.000	850.000
Phải thu	50.000	30.000	80.000
Phải trả	70.000	42.000	112.000
Bất động sản đầu tư	1.000.000	0	1.000.000

*Nguồn: Ví dụ do tác giả đề xuất*

Phần lớn các khoản mục trên BCTC hợp nhất được xác định như trên. Tuy nhiên giữa các đơn vị tham gia hợp nhất luôn tồn tại mối quan hệ kinh tế lẫn nhau, vì vậy việc lập BCTC hợp nhất không chỉ đơn giản là việc thực hiện các phép cộng cơ học như trên mà trên thực tế cần thực hiện các bước khác thông qua việc thực hiện các điều chỉnh cần thiết.

***Hai là, loại trừ các giao dịch nội bộ***

BCTC hợp nhất của tập đoàn được giả định như BCTC của một thực thể kinh tế độc lập, vì vậy các giao dịch nội bộ giữa các công ty trong phạm vi hợp nhất cần được loại trừ khỏi BCTC hợp nhất, đây là một bước quan trọng nếu không có nó thì các chỉ tiêu trên BCTC hợp nhất sẽ bị phản ánh tăng một cách giả mạo. Theo *IAS 27, IFRS 10*: Số dư trong nội bộ tập đoàn và các giao dịch trong tập đoàn gồm doanh thu, chi phí, lợi tức cần được loại bỏ hoàn toàn. Các khoản lợi nhuận chưa thực hiện trong nội bộ tập đoàn nằm trong giá trị của tài sản như hàng tồn kho, tài sản cố định cũng được loại bỏ hoàn toàn, những khoản lỗ không thực sự phát sinh từ các giao dịch trong tập đoàn đã được khấu trừ khi tính giá trị kế toán của tài sản cũng được loại bỏ trừ

**Bảng 3. Ví dụ về hợp nhất khoản phải thu phải trả nội bộ**

Khoản mục	Mẹ A	Con B	Trên BCTC hợp nhất
Phải thu	50.000	30.000	50.000+30.000-20.000 = 60.000
Phải trả	70.000	42.000	70.000+42.000-20.000 = 92.000

*Nguồn: Ví dụ do tác giả đề xuất*

**Bảng 4. Ví dụ về hợp nhất doanh thu, giá vốn, lợi nhuận**

Khoản mục	Mẹ A	Con B	Trên BCTC hợp nhất
Doanh thu	79.300	29.900	79.300+29.900-5.000=104.200
Giá vốn	(54.990)	(17.940)	(54.990+17.940-4.500)=68.430
Lợi nhuận	24.310	11.960	24.310+11.960-500=35.770

*Nguồn: Ví dụ do tác giả đề xuất*

khi chi phí không thể thu hồi lại được. Các giao dịch nội bộ phát sinh như bán hàng nội bộ, các khoản vay mượn lẫn nhau; các khoản phải thu, phải trả nội bộ; các khoản lãi, lỗ chưa thực hiện từ các nghiệp vụ mua bán nội bộ giữa các đơn vị trong tập đoàn.

*Ví dụ 5a về khoản phải thu phải trả nội bộ:*

*Tiếp tục với ví dụ 3: Công ty B là công ty con của A, vào 31/12/2102 khoản phải thu trên BCTC của A gồm cả khoản phải thu công ty B 20.000.*

Khoản phải thu nội bộ này cần được loại trừ khi lập BCTC hợp nhất, trên BCTC hợp nhất khoản phải thu, phải trả được tính như Bảng 3.

*Ví dụ 5b về lãi, lỗ chưa thực hiện từ các nghiệp vụ mua bán nội bộ: A là công ty mẹ, B là con; Cho biết, trong năm A bán cho B một số hàng với giá bán 5.000, giá vốn 4.000, đến cuối năm một nửa số hàng vẫn tồn kho B. Một số khoản mục trên báo cáo thu nhập riêng của A và B vào cuối năm:*

Doanh thu điều chỉnh giảm: 5.000

Lợi nhuận điều chỉnh giảm:  $\frac{1}{2} \times (5.000 - 4.000) = 500$

Giá vốn điều chỉnh giảm:  $5.000 - 500 = 4.500$

**Ba là, loại trừ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong các công ty con trong tập đoàn và xác định lợi ích của cổ đông thiểu số**

*Loại trừ vốn chủ sở hữu và các khoản đầu tư trong tập đoàn:*

Vốn cổ phần phổ thông trên BCTC hợp nhất chỉ bao gồm phần vốn cổ phần phổ thông của công ty mẹ, còn vốn cổ phần của các công ty con luôn bị loại trừ hoàn toàn.

Khoản đầu tư được hiểu là việc sử dụng vốn hay tài sản để đầu tư ra bên ngoài doanh nghiệp. Như vậy đối với tập đoàn, các khoản đầu tư lẫn nhau giữa các doanh nghiệp vẫn trong nội bộ tập đoàn cần phải được loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư này, tức là trên BCTC hợp nhất không trình bày các khoản đầu tư này.

*Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số:* Lợi ích của cổ đông thiểu số là một phần kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một

cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con. Khi công ty mẹ không sở hữu hoàn toàn công ty con thì cổ đông thiểu số cũng có lợi ích trực tiếp trong công ty con, vì thế BCTC hợp nhất cần trình bày lợi ích của cổ đông thiểu số để cung cấp thông tin đầy đủ hơn về lãi nội bộ thực tế của tập đoàn, thông thường lợi ích của cổ đông thiểu số được tính dựa theo tỷ lệ nắm giữ cổ phiếu phổ thông.

*Ví dụ 6: A là công ty mẹ nắm giữ 80% VCSH của B; Cho biết, trong năm A bán cho B một số hàng với giá bán 5.000, giá vốn 4.000 đến cuối năm một nửa số hàng vẫn tồn kho B. Cho biết một số khoản mục trên BCTC của A và B vào cuối năm (xem Bảng 5).*

Theo số liệu ở Bảng 5, một số điều chỉnh cần thực hiện như sau:

Đầu tư vào công ty con điều chỉnh giảm: 8.000

Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn cổ phần phổ thông:  $20\% \times 10.000 = 2.000$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong lãi lưu giữ của B:  $20\% \times (1.000 - 500) = 100$

Cộng lợi ích cổ đông thiểu số: 2.100

**Bảng 5. Ví dụ về một số khoản mục trên Bảng cân đối kế toán của Công ty A và B**

Khoản mục	Mẹ A	Con B	Điều chỉnh	BCTC hợp nhất
Hàng tồn kho	5.000	7.500	(500)	12.000
Phải thu thương mại	4.500	3.500		8.000
Đầu tư vào công ty con	8.000		(8.000)	0
<b>Tổng tài sản</b>	<b>17.500</b>	<b>11.000</b>	<b>(8.500)</b>	<b>20.000</b>
Vốn cổ phần phổ thông	13.500	10.000	(10.000)	13.500
Lợi nhuận chưa phân phối	4.000	1.000	(600)	4.400
Lợi ích cổ đông thiểu số			2.100	2.100
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>17.500</b>	<b>11.000</b>		<b>20.000</b>

*Nguồn: Ví dụ do tác giả đề xuất*

Lợi nhuận chưa phân phối điều chỉnh giảm:  $500 + 100 = 600$   
 Hàng tồn kho điều chỉnh giảm:  $\frac{1}{2} \times (5.000 - 4.000) = 500$

**4. Một số khuyến nghị đối với Việt Nam**

Chuẩn mực kế toán Việt Nam về lập BCTC hợp nhất VAS 25 và các VAS khác có liên quan được ban hành dựa trên các IAS (khi Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế chưa ban hành các IFRS) và đến nay hoàn toàn chưa có sự cập nhật bổ sung các nội dung mới, do vậy đã có sự khác biệt tương đối với những qui định hiện tại của chuẩn mực kế toán quốc tế. Trên cơ sở nghiên cứu những qui định hiện nay về lập BCTC hợp nhất theo chuẩn mực kế toán quốc tế và các nội dung được bài viết đề cập ở trên, tác giả đề xuất một số khuyến nghị để chuẩn mực kế toán Việt Nam về lập BCTC hợp nhất hòa hợp hơn với thông lệ quốc tế:

*Một là*, việc xác định quyền kiểm soát: Hiện nay chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 25 qui định vấn đề này tương tự như IAS 27 dựa vào 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 và các thỏa thuận, mà chưa đề cập đến quyền biểu quyết tiềm năng khi xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ, trong khi đó quyền kiểm soát theo IFRS 10 được đánh giá thông qua các hoạt động liên quan và đánh giá quyền lực (khả năng hiện tại để chỉ đạo các hoạt động có liên quan), đánh giá lợi nhuận (liệu nhà đầu tư có chịu rủi ro hoặc có quyền lợi đối các khoản lợi nhuận biến đổi từ mối quan hệ với bên nhận đầu tư). Việc qui định về quyền kiểm soát trong IFRS 10 gắn chặt với những rủi ro và lợi ích của bên đầu tư trong hoạt động của bên nhận đầu tư và cung cấp nguyên tắc rõ ràng hơn trong đánh giá kiểm soát khi hướng đến việc đánh giá quyền bảo hộ, quyền kiểm soát không chính thức, quyền biểu quyết tiềm năng... Do vậy VAS 25 nên bổ sung những điểm này trong xác định quyền kiểm soát hướng tới việc xác định đối tượng hợp nhất BCTC hợp lý hơn.

*Hai là*, điều kiện công ty mẹ được miễn lập BCTC hợp

nhất: Ngoài các trường hợp được miễn qui định trong IAS 27, VAS 25 thì IFRS 10 bổ sung một số trường hợp khác nữa như các công cụ vốn hoặc công cụ nợ của công ty mẹ không được giao dịch trên thị trường công chúng..., điều này sẽ giảm tải số lượng công ty mẹ phải lập BCTC hợp nhất khi nhu cầu thông tin về BCTC hợp nhất đối với các đối tượng bên ngoài không nhiều. Đây cũng là gợi ý cho VAS 25 bổ sung trong qui định đối tượng miễn lập BCTC hợp nhất vì trên thực tế nếu nhu cầu thông tin về BCTC hợp nhất không nhiều thì việc lập báo cáo chỉ mang tính hình thức và tốn kém về công sức mà không có ý nghĩa thực sự.

**5. Kết luận**

Trình bày BCTC hợp nhất còn nhiều vấn đề cần trao đổi như phương pháp kế toán khoản lợi thế thương mại phát sinh; các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc con phải trả khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ; hợp nhất đối với công ty con ở nước ngoài; các khoản đầu tư vào công ty liên kết... Bài viết dừng lại ở phân tích các vấn đề cơ bản nhất về đối tượng cần lập BCTC hợp nhất và xác định quyền kiểm soát; xử lý loại trừ các giao dịch nội bộ, các khoản đầu tư trong tập đoàn; xác định lợi ích cổ đông thiểu số khi trình bày BCTC hợp nhất. Qua đó đề xuất một số khuyến nghị để Chuẩn mực kế toán Việt Nam về lập BCTC hợp nhất hòa hợp hơn với thông lệ quốc tế. ■

### Tài liệu tham khảo

1. IAS 27- *Consolidated Financial Statements*
2. IFRS 10- *Consolidated Financial Statements*
3. IFRS Developments/2011: [ey.com/IFRS](http://ey.com/IFRS)

### Thông tin tác giả

**Phan Thị Anh Đào**, Tiến sĩ  
Trưởng khoa Kế toán- Kiểm toán, Học viện Ngân hàng  
Email: [daopta@hvn.edu.vn](mailto:daopta@hvn.edu.vn); [phananhdaohvn@gmail.com](mailto:phananhdaohvn@gmail.com)

### Summary

#### Essential steps for presenting consolidated financial statements under international accounting standards

International accounting standards are applied widely in the world. Applying International accounting standards to present consolidated financial statements has created reliable information for user in nowadays integration. Presenting group's consolidated financial statements have to comply with many accounting complicated regulations. Within the scope of the paper, the main focuses on analyzing regulations of international accounting standards: determining whether an entity is a parent shall present consolidated financial statements and exceptions; assessing controls; consolidation procedures as offset the parent's investment in each subsidiary and the parent's portion of equity of each subsidiary; non-controlling interests. From analyzing of sensible new regulations about exceptions; assessing controls the paper suggests two solutions to improve the Vietnam accounting standard.

Keywords: Consolidated financial statements; International accounting standards.

**Dao Thi Anh Phan**, PhD.  
Dean of Faculty of accounting and auditing, Banking Academy