

Chuẩn mực số 25

**Báo cáo tài chính hợp nhất
và kế toán khoản đầu tư vào công ty con**
*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC
ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

Quy định chung

01. 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.

02. Chuẩn mực này áp dụng để:

- Lập và trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn gồm nhiều công ty chịu sự kiểm soát của một công ty mẹ;
- Kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

Chuẩn mực này không quy định về:

(a) Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh và ảnh hưởng của việc hợp nhất kinh doanh đến việc hợp nhất báo cáo tài chính, bao gồm cả lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh (được quy định trong chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh");

(b) Kế toán các khoản 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");

(c) Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên doanh (được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh");

Báo cáo tài chính hợp nhất được bao hàm bởi thuật ngữ "báo cáo tài chính" được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 01 "Chuẩn mực chung". Do đó, việc trình bày báo cáo tài chính hợp nhất được thực hiện trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực kế toán Việt Nam.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

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.

Công ty con: Là doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của một doanh nghiệp khác (gọi là công ty mẹ).

Công ty mẹ: Là công ty có một hoặc nhiều công ty con.

Tập đoàn: Bao gồm công ty mẹ và các công ty con.

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 theo quy định của chuẩn mực này.

Lợi ích của cổ đông thiểu số: Là một phần của 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.

Nội dung chuẩn mực

Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

04. Tất cả các công ty mẹ phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, ngoại trừ công ty mẹ được quy định ở đoạn 05 dưới đây.

05. Công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp này, công ty mẹ phải giải trình lý do không lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và cơ sở kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con trong báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ; Đồng thời phải trình bày rõ tên và địa điểm trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.

06. Người sử dụng báo cáo tài chính của công ty mẹ luôn quan tâm đến thực trạng tài chính, kết quả hoạt động và các thay đổi về tình hình tài chính của toàn bộ tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất cần đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của người sử dụng báo cáo tài chính của tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất phải thể hiện được các thông tin về tập đoàn như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt.

07. Một công ty mẹ bị sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ bởi một công ty khác không nhất thiết phải lập báo cáo tài chính hợp nhất vì công ty mẹ của công ty mẹ đó có thể không yêu cầu công

ty mẹ phải lập báo cáo tài chính hợp nhất, bởi yêu cầu nắm bắt thông tin kinh tế, tài chính của người sử dụng có thể được đáp ứng thông qua báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ của công ty mẹ. Khái niệm bị sở hữu gần như toàn bộ có nghĩa là một công ty bị công ty khác nắm giữ trên 90% quyền biểu quyết.

Phạm vi của báo cáo tài chính hợp nhất

08. Công ty mẹ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất các báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong và ngoài nước, ngoại trừ các công ty được đề cập ở đoạn 10.

09. Báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm việc hợp nhất báo cáo tài chính của tất cả các công ty con do công ty mẹ kiểm soát, trừ các công ty quy định ở đoạn 10. 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 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 là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát. Trong các trường hợp sau đây, quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con:

- (a) Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- (b) Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;
- (c) Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- (d) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

10. Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất báo cáo tài chính khi:

- (a) ***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); hoặc***
- (b) ***Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.***

Công ty mẹ kế toán khoản đầu tư vào các công ty con loại này theo quy định tại chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”.

11. 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. Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ cung cấp các thông tin hữu ích hơn nếu hợp nhất được tất cả báo cáo tài chính của các công ty con bởi nó cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính bổ sung về các hoạt động kinh doanh khác nhau của các công ty con trong tập đoàn. Hợp nhất báo cáo tài chính trên cơ sở áp dụng chuẩn mực kế toán "Báo cáo tài chính bộ phận" sẽ cung cấp các thông tin hữu ích về các hoạt động kinh doanh khác nhau trong phạm vi một tập đoàn.

Trình tự hợp nhất

12. Khi hợp nhất báo cáo tài chính, báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con sẽ được hợp nhất theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, thu nhập khác và chi phí. Để báo cáo tài chính hợp nhất cung cấp được đầy đủ các thông tin tài chính về toàn bộ tập đoàn như đối với một doanh nghiệp độc lập, cần tiến hành những bước sau:

a) 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 (quy định tại chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh", chuẩn mực này cũng quy định phương pháp kế toán khoản lợi thế thương mại phát sinh);

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

c) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất được xác định 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 cổ đông của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần bao gồm:

i) 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

ii) 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.

13. 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".

14. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các giao dịch nội bộ, 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.

15. Số dư các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán và các giao dịch giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, bao gồm các khoản doanh thu, các khoản chi phí, cổ tức phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản, như hàng tồn kho và tài sản cố định cũng được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đã được khấu trừ khi xác định giá trị ghi sổ của tài sản cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Sự khác biệt về thời gian phát sinh trên phương diện thuế thu nhập doanh nghiệp từ việc loại trừ các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện trong nội bộ được giải quyết phù hợp với Chuẩn mực kế toán "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

16. Khi các báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, phải thực hiện điều chỉnh cho những giao dịch quan trọng hay những sự kiện quan trọng xảy ra trong kỳ giữa ngày lập các báo cáo đó và ngày lập báo cáo tài chính của công ty mẹ. Trong bất kỳ trường hợp nào, sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán không được vượt quá 3 tháng.

17. Báo cáo tài chính 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 tập đoàn. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các báo cáo tài chính có thể được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nguyên tắc nhất quán bắt buộc độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập báo cáo tài chính phải thống nhất qua các kỳ.

18. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập phải áp dụng chính sách kế toán một cách thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự. Nếu không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất trong khi hợp nhất báo cáo tài chính, công ty mẹ phải giải trình vấn đề này cùng với các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong báo cáo tài chính hợp nhất.

19. Trong nhiều trường hợp, nếu một công ty con của tập đoàn sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng trong các báo cáo tài chính hợp nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong hoàn cảnh tương tự, thì những điều chỉnh thích hợp với các báo cáo tài chính của công ty con đó phải được thực hiện trước khi dùng cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.

20. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con sẽ được đưa vào báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày mua, là ngày công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát công ty con theo chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh". Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con bị thanh lý được đưa vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho tới ngày thanh lý, là ngày công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền

kiểm soát đối với công ty con. Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con. Để đảm bảo tính so sánh được của báo cáo tài chính từ niên độ này đến niên độ khác, cần cung cấp thông tin bổ sung về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo và kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của kỳ trước.

21. 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".

22. 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.

23. Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành 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.

24. Các khoản lỗ tương ứng với phần vốn của cổ đông thiểu số trong công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn vốn của họ trong tổng vốn chủ sở hữu của công ty con. Khoản lỗ vượt trội cũng như bất kỳ các khoản lỗ thêm nào khác được tính giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số 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 cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

25. Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi của công ty con phải trả cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.

Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ

26. Trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con đã trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất được trình bày theo phương pháp giá gốc.

27. 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.

Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

28. Ngoài những thông tin quy định trình bày tại đoạn 05 và đoạn 18, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Danh sách các công ty con quan trọng, bao gồm: Tên công ty, nước nơi các công ty con thành lập hoặc đặt trụ sở thường trú, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ. Nếu tỷ lệ quyền biểu quyết của công ty mẹ khác với tỷ lệ lợi ích thì phải trình bày cả tỷ lệ quyền biểu quyết và tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ;

b) Trường hợp cần thiết, báo cáo tài chính hợp nhất còn phải trình bày:

i) Lý do không hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con;

ii) Bản chất mối liên hệ giữa công ty mẹ và công ty con trong trường hợp công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết nhưng không sở hữu trực tiếp hoặc sở hữu gián tiếp thông qua các công ty con khác;

iii) Tên của doanh nghiệp mà công ty mẹ vừa nắm giữ hơn 50% quyền biểu quyết vừa sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con khác nhưng không có quyền kiểm soát, nên doanh nghiệp đó không phải là công ty con; và

iv) ảnh hưởng của việc mua và bán các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày lập báo cáo, kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng tới các số liệu tương ứng của kỳ trước.

c) Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ phải trình bày phương pháp kế toán áp dụng đối với các công ty con./.