

CHUẨN MỰC

SỐ 07 KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT

(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 kế toán các khoản đầu tư của nhà đầu tư vào công ty liên kết, gồm: Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết trong báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư và trong báo cáo tài chính hợp nhất làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết của nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết.

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

Công ty liên kết: Là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể nhưng không phải là công ty con hoặc công ty liên doanh của nhà đầu tư.

Ảnh hưởng đáng kể: Là quyền tham gia của nhà đầu tư vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

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 hoạt động của doanh nghiệp đó.

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

Phương pháp vốn chủ sở hữu: Là phương pháp kế toán mà khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của bên nhận đầu tư. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của bên nhận đầu tư.

Phương pháp giá gốc: Là phương pháp kế toán mà khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của bên nhận đầu tư. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ phản ánh khoản thu nhập của nhà đầu tư được phân chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của bên nhận đầu tư phát sinh sau ngày đầu tư.

Tài sản thuần: Là giá trị của tổng tài sản trừ (-) nợ phải trả.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể

04. Nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con ít nhất 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư thì được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác. Ngược lại nếu nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con ít hơn 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư, thì không được gọi là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, trừ khi có quy định hoặc thoả thuận khác.

05. Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể thường được thể hiện ở một hoặc các biểu hiện sau:

- (a) Có đại diện trong Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương của công ty liên kết;
- (b) Có quyền tham gia vào quá trình hoạch định chính sách;
- (c) Có các giao dịch quan trọng giữa nhà đầu tư và bên nhận đầu tư;
- (d) Có sự trao đổi về cán bộ quản lý;
- (e) Có sự cung cấp thông tin kỹ thuật quan trọng.

Phương pháp vốn chủ sở hữu

06. Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Sau đó, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của bên nhận đầu tư sau ngày đầu tư. Khoản được phân chia từ bên nhận đầu tư phải hạch toán giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư. Việc điều chỉnh giá trị ghi sổ cũng phải được thực hiện khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Những thay đổi trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh.

Phương pháp giá gốc

07. Theo phương pháp giá gốc, nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư theo giá gốc. Nhà đầu tư chỉ hạch toán vào thu nhập trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khoản được chia từ lợi nhuận thuần lũy kế của bên nhận đầu tư phát sinh sau ngày đầu tư. Các khoản khác mà nhà đầu tư nhận được ngoài lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi các khoản đầu tư và được ghi nhận là khoản giảm trừ giá gốc đầu tư.

Báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư

08. Trong báo cáo tài chính của riêng nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp giá gốc.

Báo cáo tài chính hợp nhất

09. Trong báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, trừ khi:

- (a) Khoản đầu tư này dự kiến sẽ được thanh lý trong tương lai gần (dưới 12 tháng); hoặc
- (b) Công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn làm cản trở đáng kể việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trường hợp này, các khoản đầu tư được phản ánh theo giá gốc trong báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

10. Việc ghi nhận thu nhập dựa trên cơ sở lợi nhuận được chia có thể không phản ánh đầy đủ thu nhập mà nhà đầu tư được hưởng từ khoản đầu tư vào công ty liên kết vì khoản lợi nhuận được chia đó có thể không phản ánh đúng thực tế hoạt động của công ty liên kết. Do nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết và có trách nhiệm đối với hoạt động của công ty này, vì vậy, nhà đầu tư phải trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất phần sở hữu của nhà đầu tư trong

kết quả hoạt động của công ty liên kết. Việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu sẽ cung cấp thông tin hữu ích hơn về tài sản thuần và lãi, lỗ thuần của nhà đầu tư.

11. Nhà đầu tư phải ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi:

- (a) Không còn ảnh hưởng đáng kể trong công ty liên kết nhưng vẫn còn nắm giữ một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư; hoặc
- (b) Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu không còn phù hợp vì công ty liên kết hoạt động theo các quy định hạn chế khắt khe dài hạn gây ra những cản trở đáng kể trong việc chuyển giao vốn cho nhà đầu tư.

Trong trường hợp này, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư từ thời điểm trên được coi là giá gốc.

Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

12. Khoản đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ thời điểm khoản đầu tư này thỏa mãn định nghĩa về công ty liên kết. Khi mua một khoản đầu tư, bất cứ sự chênh lệch nào (dù dương hay âm) giữa giá gốc của khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết được hạch toán phù hợp với chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”. Các khoản điều chỉnh phù hợp đối với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi, lỗ sau ngày mua khoản đầu tư được thực hiện cho:

- (a) Khấu hao TSCĐ (căn cứ vào giá trị hợp lý);
- (b) Phân bổ dần các khoản chênh lệch giữa giá gốc của khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được.

13. Nhà đầu tư áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu phải sử dụng báo cáo tài chính hiện hành của công ty liên kết được lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư. Khi không thể thực hiện được điều đó thì các báo cáo tài chính lập vào những ngày khác nhau mới được sử dụng.

14. Khi báo cáo tài chính hiện hành của công ty liên kết được lập khác ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư, việc điều chỉnh phải được thực hiện cho các ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập báo cáo tài chính của công ty liên kết.

15. Báo cáo tài chính của nhà đầu tư phải áp dụng các chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự. Trường hợp công ty liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự, khi sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp nếu áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu. Trường hợp nhà đầu tư không thực hiện được các điều chỉnh đó thì phải giải trình trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính của mình.

16. Nếu công ty liên kết có cổ phiếu ưu đãi cổ tức được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài thì nhà đầu tư phải tính toán phần sở hữu của mình trong lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết sau khi điều chỉnh cổ tức ưu đãi, kể cả khi việc trả cổ tức chưa được thông báo.

17. Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nếu phần sở hữu của nhà đầu tư trong khoản lỗ của công ty liên kết lớn hơn hoặc bằng giá trị ghi sổ của khoản đầu tư, nhà đầu tư không phải tiếp tục phản

ánh các khoản lỗ phát sinh sau đó trên báo cáo tài chính hợp nhất trừ khi nhà đầu tư có nghĩa vụ thực hiện thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả. Trong trường hợp này, giá trị khoản đầu tư được trình bày trên báo cáo tài chính là bằng không (0). Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây.

Các khoản tổn thất

18. Nếu có bằng chứng là khoản đầu tư vào công ty liên kết có thể bị tổn thất, doanh nghiệp phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực “Tổn thất tài sản”.

Thuế thu nhập

19. Thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ khoản đầu tư trong công ty liên kết (nếu có) được hạch toán phù hợp với chuẩn mực kế toán “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Các khoản mục ngẫu nhiên

20. Khi có phát sinh khoản mục ngẫu nhiên, nhà đầu tư phải trình bày khoản mục ngoài dự tính đó phù hợp với các quy định của Chuẩn mực “Dự phòng, nợ phải trả và tài sản ngẫu nhiên”.

Trình bày báo cáo tài chính

21. Trong báo cáo tài chính, nhà đầu tư phải trình bày:

(a) Danh sách các công ty liên kết kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ(%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với phần sở hữu; và

(b) Các phương pháp được sử dụng để kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết.

22. Các khoản đầu tư vào công ty liên kết hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu phải phân loại như các tài sản dài hạn và phản ánh thành một khoản mục riêng biệt trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Phần sở hữu của nhà đầu tư về lãi hoặc lỗ của những khoản đầu tư đó phải trình bày thành một khoản mục riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất./.