**QUY ĐỊNH VỀ BÁO CÁO TỔNG HỢP**

**THÔNG TIN TÀI CHÍNH THEO QUY ƯỚC**

**Nguyễn Thị Đoan Trang**

***Thông tư số 10/2022/TT-BTC ngày 14/2/2022 của Bộ Tài chính quy định mẫu biểu, nguyên tắc, phương pháp lập báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước và cách tính chỉ tiêu vốn chủ sở hữu bình quân trong công thức tính toán tỷ lệ lợi nhuận sau thuế trên vốn chủ sở hữu cho các đối tượng và mục đích theo quy định của Nghị định số 155/2020/NĐ-CP ngày 31/12/2020 của Chính phủ hướng dẫn chi tiết thi hành một số điều của Luật Chứng khoán. Để hiểu rõ hơn về các quy định này, bài viết phân tích, trao đổi về nguyên tắc và cách lập báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước.***

**Tổng quan về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước**

Theo Thông tư số 10/2022/TT-BTC, báo cáo tổng hợp (BCTH) thông tin tài chính (TTTC) theo quy ước gồm: BCTH tình hình tài chính theo quy ước; BCTH kết quả hoạt động theo quy ước; Thuyết minh BCTH TTTC theo quy ước; Giai đoạn BCTH TTTC theo quy ước được quy định tại các Điều 31, Điều 35, Điều 113, Điều 114, Điều 115 và Điều 116 Nghị định số 155/2020/NĐ-CP.

Nguyên tắc chung khi lập BCTH TTTC theo quy ước. Tổng hợp TTTC theo quy ước là việc doanh nghiệp (DN) thu thập, phân loại, tổng hợp và trình bày TTTC nhằm minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu đối với TTTC chưa điều chỉnh của DN nếu giả định sự kiện đã xảy ra hoặc giao dịch đã được thực hiện tại thời điểm lựa chọn. Việc tổng hợp thông tin này gồm các bước sau: Xác định nguồn TTTC chưa điều chỉnh được sử dụng để tổng hợp TTTC theo quy ước; Ghi nhận các điều chỉnh theo quy ước vào TTTC chưa điều chỉnh cho mục đích trình bày TTTC theo quy ước. Các điều chỉnh theo quy ước bao gồm: Các điều chỉnh đối với TTTC chưa điều chỉnh để minh họa cho ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu nếu giả định sự kiện đã xảy ra hoặc giao dịch đã được thực hiện tại một ngày trước đó được chọn cho mục đích minh họa; Các điều chỉnh đối với TTTC chưa điều chỉnh mà cần thiết cho việc tổng hợp TTTC theo quy ước trên cơ sở nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (BCTC) được áp dụng của đơn vị báo cáo và với chính sách kế toán phù hợp với khuôn khổ đó. Trình bày kết quả TTTC theo quy ước và những thuyết minh kèm theo.

Nguồn các thông tin chưa điều chỉnh để lập BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước quy định tại Điều 6 Thông tư này là BCTC (Bảng cân đối kế toán) và Báo cáo kết quả hoạt động (Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) cho giai đoạn BCTH TTTC theo quy ước. Đối với DN là công ty mẹ phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì thông tin chưa điều chỉnh được sử dụng để lập BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước là Báo cáo tình hình tài chính hợp nhất (Bảng cân đối kế toán hợp nhất) và Báo cáo kết quả hoạt động hợp nhất (Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất).

BCTH TTTC theo quy ước được lập trên cơ sở giả định hoạt động cơ cấu lại, tách công ty đã được hoàn tất trong giai đoạn BCTH TTTC theo quy ước. Quy định cụ thể nguyên tắc lập được quy định tại khoản 2 và khoản 3 Điều 6 Thông tư số 10/2022/ TT-BTC.

Kỹ thuật sử dụng để tổng hợp TTTC theo quy ước được thực hiện theo quy định của chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành. DN không áp dụng các quy định về kế toán tạm thời theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

BCTH TTTC theo quy ước phải thực hiện các điều chỉnh theo quy ước đối với ảnh hưởng của các giao dịch tài trợ vốn bổ sung (vốn vay hoặc vốn chủ sở hữu) để hoàn thành giao dịch cơ cấu lại, thường bao gồm điều chỉnh cho khoản vốn bổ sung và các chi phí liên quan, ví dụ như gốc vay, chi phí lãi vay.

Khi thỏa thuận về giao dịch cơ cấu lại cho phép điều chỉnh giá phí tùy thuộc vào sự kiện trong tương lai, DN phải thuyết minh trong BCTH thông tin theo quy ước các điều khoản của thỏa thuận liên quan đến điều chỉnh giá phí và ảnh hưởng có thể có của điều chỉnh này đối với thu nhập trong tương lai.

Các điều chỉnh theo quy ước trên BCTH TTTC theo quy ước phải được ghi nhận nhất quán với khuôn khổ lập báo cáo tài chính và chính sách kế toán được áp dụng cho các sự kiện hoặc giao dịch này trên báo cáo tài chính của DN hình thành sau cơ cấu lại, tách công ty trừ trường hợp có quy định khác tại Thông tư số 10/2022/TT-BTC.

BCTH TTTC theo quy ước chỉ ghi nhận các điều chỉnh theo quy ước cho các sự kiện có đồng thời các đặc điểm sau: Có liên quan trực tiếp đến hoạt động cơ cấu lại, tách công ty; Đã phát sinh đến thời điểm phải lập BCTH TTTC theo quy ước; Được chứng minh bằng các bằng chứng thực tế.

Các sự kiện phát sinh trực tiếp từ hoạt động cơ cấu lại, tách công ty và sẽ không phát sinh lại trong các kỳ sau không được phản ánh vào BCTH kết quả hoạt động theo quy ước mà chỉ phản ánh vào BCTH TTTC theo quy ước. DN phải nêu rõ ràng những sự kiện này không được phản ánh trong BCTH kết quả hoạt động theo quy ước và thuyết minh các khoản thu nhập, chi phí và các ảnh hưởng của thuế liên quan.

BCTH TTTC theo quy ước không phản ánh các thông tin mang tính dự báo, xét đoán, thông tin về các sự kiện chưa phát sinh, ví dụ như các thông tin về các ảnh hưởng có thể xảy ra hoặc kỳ vọng sẽ xảy ra liên quan đến các giao dịch mà Ban Giám đốc DN dự kiến sẽ thực hiện do ảnh hưởng của hoạt động cơ cấu lại, tách công ty.

BCTH TTTC theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước phải trình bày riêng số liệu trước khi thực hiện các điều chỉnh theo quy ước, các điều chỉnh theo quy ước cho từng hoạt động cơ cấu lại, tách công ty và BCTH theo quy ước. DN phải giải thích chi tiết cho từng điều chỉnh theo quy ước trong Thuyết minh BCTH TTTC theo quy ước.

Trường hợp DN có nhiều hoạt động cơ cấu lại, tách công ty phải lập BCTH TTTC theo quy ước thì DN phải trình bày riêng biệt điều chỉnh theo quy ước cho từng giao dịch trên BCTH thông tin TTTC theo quy ước và BCTH thông tin kết quả hoạt động theo quy ước.

Các ảnh hưởng của thuế phải được tính toán dựa trên thuế suất có hiệu lực theo quy định của pháp luật về thuế trong giai đoạn lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước. Trường hợp tại thời điểm ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, thuế thu nhập hoãn lại phải trả DN đã biết trước sẽ có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN trong tương lai, nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại, thuế thu nhập hoãn lại phải trả sẽ được hoàn nhập khi thuế suất mới đã có hiệu lực thì DN áp dụng thuế suất mới đó để ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong BCTH TTTC theo quy ước.

**Nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước**

Nguyên tắc lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước: Các điều chỉnh theo quy ước phải được tính toán với giả định rằng hoạt động cơ cấu lại, tách công ty đã hoàn tất vào ngày đầu giai đoạn lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước. DN không được loại trừ khỏi BCTH TTTC theo quy ước các khoản mục không thường xuyên hoặc không phát sinh lại trong các kỳ sau mà các khoản mục này không liên quan trực tiếp đến hoạt động cơ cấu lại, tách công ty đã được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động của các DN cơ cấu lại, DN bị tách.

Về phương pháp lập BCTH TTTC theo quy ước có rất nhiều phương pháp, tuỳ thuộc vào từng DN, cụ thể:

***Thứ nhất****,* đối với trường hợp hợp nhất DN: Khi các DN hợp nhất không có công ty con thì BCTH TTTC theo quy ước được lập trên cơ sở báo cáo TTTC của các DN hợp nhất tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập trên cơ sở hợp cộng báo cáo kết quả hoạt động của các DN hợp nhất cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước. DN thực hiện loại trừ toàn bộ công nợ, đầu tư tài chính và các số dư khác, doanh thu, chi phí, lãi, lỗ phát sinh từ các giao dịch giữa các bên tham gia hợp nhất. Nếu một hoặc các DN hợp nhất có công ty con và DN hình thành sau hợp nhất phải lập BCTC hợp nhất thì tuỳ vào giao dịch mua được xác định là mua một hoạt động kinh doanh hay DN mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh.

Trường hợp giao dịch mua được xác định là mua một hoạt động kinh doanh: Đối với trường hợp trước khi hợp nhất các DN hợp nhất chịu sự kiểm soát chung thì BCTH TTTC theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập theo quy định trường hợp các DN hợp nhất không có công ty tại Thông tư này. Còn đối với trường hợp trước khi hợp nhất các DN hợp nhất không chịu sự kiểm soát chung thì DN phải xác định bên mua theo quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Bên mua thực hiện ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu, kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó theo quy định của Thông tư số 202/2014/TT-BTC hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 11 - Hợp nhất kinh doanh và các Chuẩn mực kế toán Việt Nam có liên quan. BCTH TTTC theo quy ước được lập trên cơ sở báo cáo tình hình tài chính của bên mua tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước và Báo cáo TTTC của bên bị mua được xác định tại ngày hoàn thành giao dịch hợp nhất.

Bên mua thực hiện ghi nhận các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào BCTH TTTC theo quy ước của bên mua theo giá trị hợp lý và ghi nhận giá trị lợi thế thương mại tương ứng tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập trên cơ sở Báo cáo kết quả hoạt

động của bên mua và bên bị mua cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. DN thực hiện các điều chỉnh theo quy ước phản ánh ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch hợp nhất kinh doanh bao gồm các điều chỉnh tài sản thuần theo giá trị hợp lý, phân bổ lợi thế thương mại và các điều chỉnh phù hợp khác với giả định rằng giao dịch hợp nhất xảy ra vào ngày đầu giai đầu lập BCTH TTTC theo quy ước. DN thực hiện loại trừ toàn bộ công nợ, đầu tư tài chính và các số dư khác, doanh thu, chi phí, lãi, lỗ phát sinh từ các giao dịch giữa các bên tham gia hợp nhất.

**Báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước không phản ánh các thông tin mang tính dự báo, xét đoán, thông tin về các sự kiện chưa phát sinh, ví dụ như các thông tin về các ảnh hưởng có thể xảy ra hoặc kỳ vọng sẽ xảy ra liên quan đến các giao dịch mà Ban Giám đốc doanh nghiệp dự kiến sẽ thực hiện do ảnh hưởng của hoạt động cơ cấu lại, tách công ty.**

Đối với trường hợp DN mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước được lập trên cơ sở báo cáo tình hình tài chính của bên mua tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. Bên mua thực hiện phân bổ giá phí của nhóm tài sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản được mua dựa trên giá trị hợp lý tương ứng của bên bị mua tại ngày hoàn thành giao dịch mua để ghi nhận vào BCTH tình hình tài chính theo quy ước.

BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập trên cơ sở hợp cộng báo cáo kết quả hoạt động của bên mua và bên bị mua cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước. Khi lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước, DN thực hiện các điều chỉnh theo quy ước phản ánh việc chi phí khấu hao của tài sản thay đổi do việc phân bổ giá phí nêu trên với giả định rằng giao dịch hợp nhất xảy ra vào ngày đầu giai đoạn báo cáo này. DN thực hiện loại trừ toàn bộ công nợ, đầu tư tài chính và các số dư khác, doanh thu, chi phí, lãi, lỗ phát sinh từ các giao dịch giữa các bên tham gia hợp nhất.

***Thứ hai,***đối với trường hợp sáp nhập DN thì tuỳ vào DN nhận sáp nhập và các DN bị sáp nhập không có công ty con hay DN nhận sáp nhập hoặc DN bị sáp nhập có công ty con và sau sáp nhập DN nhận sáp nhập phải lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Đối với trường hợp DN nhận sáp nhập và các doanh nghiệp bị sáp nhập không có công ty con thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước được lập trên cơ sở hợp cộng báo cáo tình hình tài chính của DN nhận sáp nhập và các DN bị sáp nhập tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH tình hình tài chính theo quy ước. BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập trên cơ sở hợp cộng Báo cáo kết quả hoạt động của DN nhận sáp nhập và các DN bị sáp nhập cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH kết quả hoạt động theo quy ước. DN thực hiện loại trừ toàn bộ công nợ, đầu tư tài chính và các số dư khác, doanh thu, chi phí, lãi, lỗ phát sinh từ các giao dịch giữa các bên tham gia sáp nhập.

Đối với trường hợp DN nhận sáp nhập hoặc DN bị sáp nhập có công ty con và sau sáp nhập DN nhận sáp nhập phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trường hợp giao dịch sáp nhập được xác định là mua một hoạt động kinh doanh: BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập tương tự trường hợp doanh nghiệp hợp nhất không có công ty con và giao dịch mua được xác định là mua một hoạt động kinh doanh. Trường hợp DN mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập tương tự trường hợp DN hợp nhất không có công ty con và DN mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh tại điểm b khoản 1 Điều này.

***Thứ ba****,* đối với trường hợp mua lại DN (bao gồm cả trường hợp mua tài sản) thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH thông tin kết quả hoạt động kinh doanh theo quy ước được lập tương tự trường hợp hợp nhất doanh nghiệp. Nếu phát sinh các giao dịch để bổ sung nguồn tài chính nhằm hoàn thành giao dịch mua thì doanh nghiệp cần thực hiện điều chỉnh quy ước để phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch này, ví dụ như gốc vay, chi phí lãi vay để tài trợ cho giao dịch cơ cấu lại.

***Thứ tư,***đối với trường hợp tách DN. Nếu bộ phận tài sản bị tách ra đề hình thành DN mới chưa tồn tại vào ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước, DN không cần lập BCTH TTTC theo quy ước mà sử dụng báo cáo tài chính cho giai đoạn trùng với giai đoạn yêu cầu lập BCTH TTTC theo quy ước.

Trường hợp bộ phận tài sản bị tách ra để hình thành doanh nghiệp mới đã tồn tại, hoặc đang hình thành vào ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước được lập trên cơ sở báo cáo tình hình tài chính của DN bị tách trừ đi giá trị ghi sổ của bộ phận tài sản bị tách tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập trên cơ sở báo cáo kết quả hoạt động của DN bị tách trừ đi kết quả hoạt động kinh doanh của bộ phận tài sản bị tách cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. DN phải lập và theo dõi thông tin chi tiết trong hệ thống kế toán quản trị để phục vụ cho việc xác định giá trị ghi sổ của các tài sản bị tách tại ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước và kết quả hoạt động của bộ phận bị tách cho giai đoạn trùng với giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước.

***Thứ năm****,* đối với trường hợp bán tài sản. Nếu các tài sản bị bán chưa tồn tại vào ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước, DN không cần lập BCTH TTTC theo quy ước mà sử dụng báo cáo tài chính cho giai đoạn trùng với giai đoạn yêu cầu lập BCTH TTTC theo quy ước.

Trường hợp các tài sản được bán đã tồn tại, hoặc đang hình thành vào ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước thì BCTH tình hình tài chính theo quy ước và BCTH kết quả hoạt động theo quy ước được lập tương tự trường hợp DN mà bộ phận tài sản bị tách ra để hình thành DN mới đã tồn tại vào ngày kết thúc giai đoạn lập BCTH TTTC theo quy ước. Điều chỉnh theo quy ước phản ánh ảnh hưởng của giá phí nhận được thực tế tại ngày hoàn thành giao dịch bán lên BCTH tình hình tài chính theo quy ước, và không phản ánh thu nhập, chi phí và các ảnh hưởng của thuế liên quan lên kết quả hoạt động.

Như vậy, Thông tư số 10/2022/TT-BTC đã quy định rất rõ về mẫu biểu, nguyên tắc, phương pháp lập BCTH TTTC theo quy ước. Điều này giúp các DN tuỳ thuộc vào loại hình, đặc thù để vận dụng và lập BCTC theo quy ước đúng quy định và tuân thủ pháp luật Việt Nam.

**Tài liệu tham khảo:**

*1. Quốc hội, Luật Chứng khoán số 54/2019/QH14 ngày 26/11/2019;*

*2. Chính phủ, Nghị định số 155/2020/NĐ-CP;*

*3. Bộ Tài chính, Thông tư số 202/2014/TT-BTC;*

*4. Bộ Tài chính, Thông tư số 10/2022/TT-BTC.*

page4image44213824