

NGHIÊN CỨU CÁC LÝ THUYẾT VỀ HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH VÀ VẬN DỤNG VÀO VIỆC HOÀN THIỆN BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT CỦA TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN – KHOÁNG SẢN VIỆT NAM

Th.s Nguyễn Thị Kim Oanh, TS. Nguyễn Duy Lạc

Trường Đại học Mở Địa chất

Khi công ty mẹ không sở hữu toàn bộ công ty con, tùy theo đối tượng khác biệt sử dụng BCTCHN dẫn đến các thông tin trình bày trên BCTCHN không giống nhau. Cho đến nay, 04 quan điểm BCTCHN được đề cập đến là quan điểm hợp nhất theo lý thuyết vốn chủ sở hữu, quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mẹ, quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mở rộng, quan điểm hợp nhất theo lý thuyết thực thể kế toán. Việc nghiên cứu để vận dụng quan điểm nào trong việc hoàn thiện BCTCHN của tập đoàn TKV nhằm hướng tới một hệ thống BCTC minh bạch, đáng tin cậy là rất cần thiết.

1. Các quan điểm về hợp nhất BCTC

Thứ nhất: Quan điểm hợp nhất theo lý thuyết vốn chủ sở hữu

Theo lý thuyết này, các khái niệm, nguyên tắc và quy trình kế toán được thiết lập đều xuất phát từ lợi ích và phương diện của chủ sở hữu. Nói cách khác, theo quan điểm này tài sản của doanh nghiệp là tài sản của chủ sở hữu và nợ phải trả của doanh nghiệp cũng chính là nợ phải trả của chủ sở hữu. Những điểm căn bản của quan điểm hợp nhất theo vốn chủ sở hữu bao gồm:

+ BCTCHN chỉ bao gồm tài sản và nợ phải trên BCTC của công ty mẹ, kết hợp với phần tài sản và nợ phải trả của công ty con tương ứng với lợi ích kinh tế của công ty mẹ. Nói cách khác, BCTCHN không bao gồm toàn bộ tài sản và nợ phải trả của công ty con, chỉ bao gồm phần tài sản thuần tương

ứng với công ty mẹ.

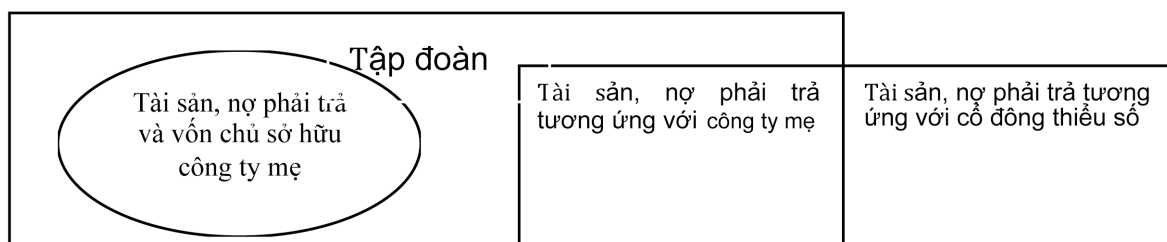
+ Cổ đông thiểu số được xác định là đối tượng bên ngoài tập đoàn, do đó, phần vốn chủ sở hữu tương ứng với cổ đông thiểu số không được trình bày trên BCTCHN.

+ Các nghiệp vụ giữa công ty mẹ và công ty con chỉ được điều chỉnh theo mức độ tương ứng với lợi ích kinh tế của công ty mẹ.

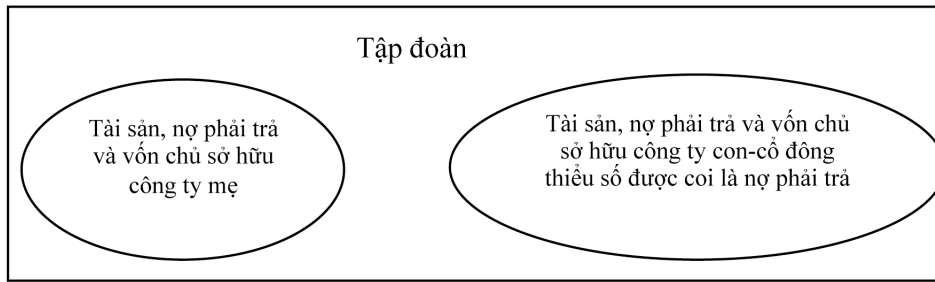
Thứ hai: Quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mẹ

Theo quan điểm hợp nhất này, nếu như chỉ gộp tài sản và nợ phải trả tương ứng với phần lợi ích của công ty mẹ thì BCTCHN chưa thực sự phản ánh tình hình tài chính của tập đoàn vì thực tế là công ty mẹ có quyền kiểm soát toàn bộ tài sản của công ty con chứ không phải chỉ có khả năng kiểm soát phần tài sản tương ứng với lợi ích kinh tế của nó. Xuất phát

Sơ đồ 1: Quan điểm BCTCHN theo lý thuyết vốn chủ sở hữu



Sơ đồ 2: Quan điểm BCTCHN theo lý luận công ty mẹ



từ lý do trên đây, BCTCHN cần thiết phải trình bày cả phần tương ứng với lợi ích của cổ đông thiểu số. Những điểm căn bản của quan điểm này ảnh hưởng đến các chỉ tiêu trên BCTCHN bao gồm:

+ BCTCHN bao gồm tài sản và nợ phải trả của công ty mẹ, kết hợp với tài sản và nợ phải trả của công ty con.

+ Đối với các nghiệp vụ giao dịch nội bộ của tập đoàn có thể phải loại trừ theo tỷ lệ tương ứng với lợi ích của công ty mẹ. Căn cứ luận của cách xử lý này là do lợi ích cổ đông thiểu số được coi là đối tượng bên ngoài tập đoàn.

+ Lợi ích cổ đông thiểu số được trình bày vào phần nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

+ Lợi ích cổ đông thiểu số được xác định là theo tỷ lệ lợi ích kinh tế của nó và phần vốn chủ sở hữu của công ty con với phần vốn này chưa tính đến phần điều chỉnh cho các nghiệp vụ nội bộ tập đoàn, bao gồm cả phần chênh lệch giữa giá hợp lý và giá ghi sổ tại thời điểm quyền kiểm soát được thiết lập giữa công ty mẹ và công ty con.

Thứ 3: Quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mẹ mở rộng

Về cơ bản, quan điểm hợp nhất này giống quan điểm hợp nhất theo lý luận công ty mẹ tuy nhiên, việc tính toán xác định tài sản, nợ phải trả cũng như lợi ích của cổ đông thiểu số được mở rộng. Cơ sở khoa học của quan điểm này là các nhà đầu tư có thể nắm bắt tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh tốt hơn nếu họ được cung cấp những BCTCHN trình bày toàn bộ tài sản, nợ phải trả của công ty con theo giá hợp lý. So sánh với nội dung của quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mẹ, quan điểm hợp nhất theo lý thuyết công ty mẹ mở rộng có những điểm khác biệt :

+ Tại thời điểm bắt đầu thiết lập quan hệ công ty

mẹ-công ty con, toàn bộ nợ phải trả của công ty con được đánh giá theo giá hợp lý. Lợi thế thương mại chỉ xác định ở mức phân bổ cho công ty mẹ chứ không tính mức phân bổ cho cổ đông thiểu số.

+ Sau khi quan hệ công ty mẹ-công ty con được thiết lập, lợi ích cổ đông thiểu số tăng lên hoặc giảm xuống được xác định căn cứ vào lợi nhuận thuần được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con, mức điều chỉnh mức phân bổ (khấu hao) chênh lệch giữa giá ghi sổ và giá hợp lý của tài sản ròng tại thời điểm ban đầu khi quyền kiểm soát thiết lập, lợi nhuận chưa thực hiện từ những nghiệp vụ kinh tế nội bộ tương ứng với phần lợi ích của cổ đông thiểu số.

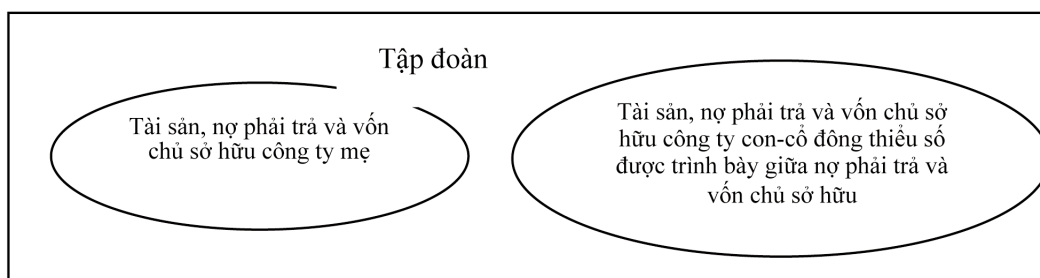
Cũng theo quan điểm này, lợi ích cổ đông thiểu số về bản chất không phải là một khoản nợ phải trả, hơn nữa nó cũng không phải khoản được xếp vào vốn chủ sở hữu nên nó được trình bày thành một khoản độc lập giữa nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu.

+ Liên quan đến những nghiệp vụ nội bộ, toàn bộ các số liệu phát sinh từ giao dịch nội bộ phải được loại trừ. Nếu bên bán là công ty mẹ thì tiến hành loại trừ 100% lợi nhuận chưa thực hiện được và toàn bộ phân bổ cho công ty mẹ. Nếu bên bán là công ty con thì loại trừ 100% lợi nhuận chưa thực hiện được, sau đó phân bổ cho công ty mẹ và lợi ích cổ đông thiểu số căn cứ vào tỷ lệ lợi ích kinh tế của mỗi bên.

Thứ tư: Quan điểm hợp nhất theo lý thuyết đơn vị kế toán (thực thể kế toán)

Lý thuyết thực thể kế toán xác định đơn vị kế toán là một thực thể, tách biệt khỏi chủ sở hữu và có những quyền hạn riêng của nó. Tài sản là nguồn lợi ích kinh tế của đơn vị kế toán, nợ phải trả là nghĩa vụ của đơn vị kế toán. Do cả công ty mẹ và cổ đông

Sơ đồ 3: Quan điểm BCTCHN theo lý luận công ty mẹ mở rộng



thiểu số là những nhà đầu tư vào công ty con, nên phương pháp kế toán áp dụng để tính toán, xác định và trình bày lợi ích cổ đông thiểu số phải nhất quán với những phương pháp kế toán áp dụng cho công ty mẹ.

Tài sản và nợ phải trả của công ty con trình bày trên BCTCHN giống như cách thức của quan điểm hợp nhất theo lý luận công ty mẹ mở rộng nhưng lợi thế thương mại cũng được phân bổ cho cả cổ đông thiểu số.

Đối với các số liệu phát sinh từ nghiệp vụ nội bộ cần phải loại trừ 100% và phân bổ cho cả công ty mẹ và công ty con theo lợi ích của các bên.

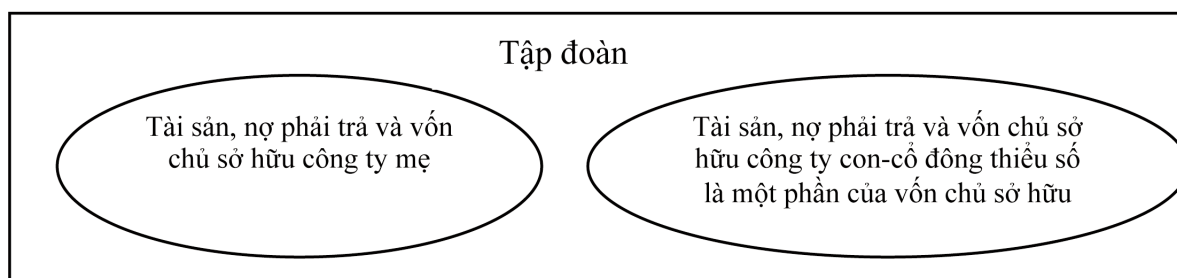
Lợi ích cổ đông thiểu số được vào phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Quá trình phát triển của bốn quan điểm kế toán này được diễn ra theo trình tự: Lý thuyết vốn chủ sở hữu, lý thuyết công ty mẹ, lý thuyết công ty mẹ mở rộng và lý thuyết thực thể kế toán. Quan điểm hợp nhất BCTC của Việt Nam cũng thống nhất quan điểm hợp nhất BCTC của nhiều quốc gia khác trên thế giới hiện nay, đó là quan điểm hợp nhất BCTC dựa trên lý thuyết công ty mẹ mở rộng. Điều này cũng phù hợp với thực tại nền kinh tế Việt Nam và phù hợp với sự hòa hợp của kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế. Do đó, khi hoàn thiện BCTCHN của tập đoàn TKV tác giả cũng dựa trên lý thuyết công ty mẹ mở rộng.

2. Vận dụng lý thuyết kế toán công ty mẹ mở rộng để hoàn thiện BCTCHN của tập đoàn TKV

Năm 2005 theo quyết định số 199/2005/QĐ-TTg, thủ tướng chính phủ đồng ý phê duyệt quyết định thành lập Tập đoàn công nghiệp than-khoáng sản Việt Nam với tên giao dịch quốc tế là Vietnam Coal Mineral Industries Group. Qua thời gian hoạt động hơn 6 năm nhưng trong 5 năm từ 2006-2010 tập đoàn TKV luôn được công ty cổ phần đánh giá Việt Nam (VNR 500) xếp hạng nằm trong top 5 doanh nghiệp nhà nước lớn nhất. Tuy nhiên, năm 2011, kết quả đạt được của tập đoàn này chưa thật sự khả quan khi thứ hạng được xếp hạng đã tụt xuống vị trí thứ 8 với doanh thu gần 100.000 tỷ đồng (tăng 15% so với năm 2010) và lợi nhuận đạt khoảng 7.800 tỷ đồng (giảm 10% so với năm ngoái). Bên cạnh đó, đầu năm 2012, tập đoàn TKV còn bị hẫng định mức tín nhiệm Moody's Investors Service hạ triển vọng tín nhiệm từ mức "ổn định" xuống "tiêu cực" với định hạng tín nhiệm nợ B2. Theo Moody's việc định hạng tín nhiệm B2 cho TKV còn phản ánh 3 thách thức chính đối với tập đoàn này: thứ nhất là chương trình đầu tư cơ bản phụ thuộc quá nhiều vào khoản vay nợ, thứ hai là tiêu chuẩn, chất lượng và tính kịp thời của BCTCHN của TKV chưa tốt và thứ ba là đường lối chiến lược của cổ đông dài hạn còn hạn chế. Hãng Moody's cho rằng một trong những giải pháp giúp TKV có thể được nâng điểm tín nhiệm

Sơ đồ 4: Quan điểm BCTCHN theo lý luận thực thể kế toán



Bảng 1: Bảng phân tích quan điểm của Việt Nam về hợp nhất BCTC

| Các vấn đề BCTCHN | Nội dung quy định | Khung pháp lý liên quan | Tương ứng quan điểm về BCTCHN |
|---|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> Xác định tài sản, nợ phải trả của công ty con tại thời điểm mua | <p>Được xác định dựa trên cơ sở giá hợp lý, sau đó phân bổ cho công ty mẹ và lợi ích cổ đông thiểu số căn cứ vào tỷ lệ lợi ích kinh tế của các bên</p> | VAS11, thông tư số 161 | <ul style="list-style-type: none"> Lý thuyết công ty mẹ mở rộng Lý thuyết thực thể kế toán |
| <ul style="list-style-type: none"> Phạm vi xác định lợi thế thương mại | <p>Lợi thế thương mại chỉ xác định cho công ty mẹ, không xác định lợi thế thương mại tương ứng với lợi ích cổ đông thiểu số</p> | VAS11, thông tư số 161 | <ul style="list-style-type: none"> Lý thuyết công ty mẹ Lý thuyết công ty mẹ mở rộng |
| <ul style="list-style-type: none"> Loại trừ lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện được | <ul style="list-style-type: none"> Nếu bên bán là công ty con : Loại trừ 100% khoản lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện được, phân bổ cho công ty mẹ và cổ đông thiểu số theo tỷ lệ lợi ích kinh tế của mỗi bên Nếu bên bán là công ty mẹ : Loại trừ 100% khoản lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện được và phân bổ toàn bộ cho công ty mẹ | <ul style="list-style-type: none"> Thông tư số 161 Thông tư số 161 | <ul style="list-style-type: none"> Lý thuyết công ty mẹ mở rộng Lý thuyết thực thể kế toán Lý thuyết công ty mẹ mở rộng Lý thuyết thực thể kế toán |
| <ul style="list-style-type: none"> Xác định lợi ích cổ đông thiểu số | <ul style="list-style-type: none"> Tại thời điểm quyền kiểm soát thiết lập: Lợi ích cổ đông thiểu số được xác định căn cứ vào giá trị tài sản thuần của công ty con theo giá hợp lý tại thời điểm quyền kiểm soát thiết lập và tỷ lệ lợi ích của nó. Sau thời điểm mua: Lợi ích cổ đông thiểu số được xác định bằng lợi ích cổ đông thiểu số tại thời điểm quyền kiểm soát thiết lập, cộng thêm (+) hoặc giảm trừ (-) phần của lợi ích cổ đông thiểu số tăng lên hoặc giảm xuống trong phần vốn chủ sở hữu của công ty con tăng lên theo phương pháp vốn chủ sở hữu | <ul style="list-style-type: none"> VAS 11 Thông tư số 161 Thông tư số 161 | <ul style="list-style-type: none"> Lý thuyết công ty mẹ mở rộng Lý thuyết thực thể kế toán Lý thuyết công ty mẹ mở rộng |
| <ul style="list-style-type: none"> Trình bày cổ đông thiểu số | <ul style="list-style-type: none"> Trình bày trên Bảng CĐKTHN: <ul style="list-style-type: none"> Trình bày thành một khoản mục tách biệt nợ phải trả và vốn chủ sở hữu Trình bày dưới phần vốn chủ sở hữu của công ty mẹ Trình bày trên BCKQKDHN: <ul style="list-style-type: none"> Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận của tập đoàn được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt. Trình bày giữa chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế thu nhập và lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ, | <ul style="list-style-type: none"> VAS25 Thông tư số 161 VAS25 Thông tư 161 | <ul style="list-style-type: none"> Thiên hướng theo thuyết công ty mẹ mở rộng Lý thuyết thực thể kế toán |

nếu chất lượng BCTCHN của tập đoàn được đảm bảo và ngược lại một trong những nguyên nhân khiến áp lực giảm điểm tín nhiệm đối với TKV sẽ tiếp tục gia tăng nếu chất lượng và tính kịp thời của BCTCHN còn xấu đi.

Để nâng cao chất lượng BCTCHN của tập đoàn TKV nhằm mục đích cung cấp thông tin một cách trung thực khách quan cho các nhà hoạch định chính sách của tập đoàn, cho các đối tượng quan tâm khác (các cổ đông hiện tại và tương lai, các chủ nợ của công ty mẹ...) qua đó giúp đánh giá thực trạng tình hình tài chính, tình hình kinh doanh của tập đoàn và

đề ra các quyết định về quản lý, điều hành, về đầu tư...thì cần thiết phải loại trừ những giao dịch trong nội bộ tập đoàn. Tại tập đoàn TKV, các giao dịch nội bộ phát sinh tương đối nhiều tuy nhiên việc điều chỉnh khoản mục lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch này theo lý thuyết của công ty mẹ mở rộng lại chưa được thực hiện. Chính vì vậy trong phạm vi của bài viết này tác giả chỉ giới hạn xác định việc hoàn thiện BCTCHN của tập đoàn TKV với nội dung là loại trừ lãi (lỗ) nội bộ chưa thực hiện được từ đó sẽ trình bày các thông tin chính xác, trung thực hơn về doanh thu, giá vốn, tài sản

của tập đoàn trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất (BCKQKDHN) và bảng cân đối kế toán hợp nhất (BCĐKTHN).

Thứ nhất: Điều chỉnh các khoản lãi, lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ thuộc dạng công ty mẹ bán- công ty con mua trên BCĐKTHN và BCKQKDHN.

Ví dụ: Công ty mẹ đã tiến hành bán than trong năm cho công ty tuyển than Cửa Ông. Cuối năm qua kiểm kê xác định được số lượng than tồn kho còn lại với giá trị 3.890.432.792 đồng (giá vốn ghi nhận tại công ty mẹ là 3.056.024.156 đồng). Khi đó cần điều chỉnh số lãi nội bộ chưa thực hiện là: 834.408.636 đồng.

Ghi giảm “Hàng tồn kho”: 834.408.636 đồng.

Ghi giảm “Lợi nhuận chưa phân phối”: 834.408.636 đồng.

Đồng thời loại trừ các khoản lãi nội bộ thực sự chưa phát sinh từ các giao dịch nội bộ trên BCKQKDHN như sau:

Ghi giảm khoản mục “Doanh thu bán hàng”: 3.890.432.792 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Giá vốn hàng bán”: 3.056.024.156 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Lợi nhuận kế toán”: 834.408.636 đồng.

Ngược lại các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại trừ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi.

Ví dụ: Công ty mẹ bán than cho công ty than Tây Nam Đá Mài và qua kiểm kê cuối năm xác định lượng than còn tồn kho với giá trị là 3.890.231.287 đồng (giá vốn ghi nhận tại công ty mẹ là 4.023.284.453 đồng). Khi đó cần phải điều chỉnh số lỗ nội bộ chưa thực hiện là 133.053.166 đồng trên BCĐKTHN như sau:

Ghi tăng “Hàng tồn kho”: 133.053.166 đồng.

Ghi tăng “Lợi nhuận chưa phân phối”: 133.053.166 đồng.

Đồng thời ghi trên BCKQKDHN:

Ghi giảm khoản mục “Doanh thu bán hàng” 3.890.231.287 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Giá vốn hàng bán”: 4.023.284.453 đồng.

Ghi tăng khoản mục “Lợi nhuận kế toán”: 133.053.166 đồng.

Thứ hai: Điều chỉnh các khoản lãi, lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ thuộc dạng công ty con bán- công ty mẹ mua trên bảng cân đối kế toán hợp nhất (BCĐKTHN) và báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất (BCKQKDHN).

Ví dụ: Công ty cổ phần than Hà Lâm đã tiến hành bán than trong năm cho công ty mẹ. Cuối năm qua kiểm kê xác định được số lượng than tồn kho còn lại với giá trị 1.236.891.012 đồng (giá vốn ghi nhận tại công ty Hà Lâm là 1.129.345.872 đồng). Công ty mẹ nắm giữ 51% vốn tại công ty than Hà Lâm, phần còn lại thuộc về cổ đông thiểu số. Khi đó cần điều chỉnh số lãi nội bộ chưa thực hiện tính cho cổ đông thiểu số là: $107.545.140 \times (100\% - 51\%) = 52.697.119$ đồng, phần lợi nhuận chưa thực hiện còn lại $(107.545.140 \times 51\%) = 54.848.021$ đồng phân bổ cho công ty mẹ.

Ghi giảm “Hàng tồn kho”: 107.545.140 đồng.

Ghi giảm “Lợi nhuận chưa phân phối”: 54.848.021 đồng.

Ghi giảm “Lợi ích của cổ đông thiểu số”: 52.697.119 đồng.

Đồng thời loại trừ các khoản lãi nội bộ thực sự chưa phát sinh từ các giao dịch nội bộ trên BCKQKDHN như sau:

Ghi giảm khoản mục “Doanh thu bán hàng”: 1.236.891.012 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Giá vốn hàng bán”: 1.129.345.872 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Lợi nhuận kế toán”: 54.848.021 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Lợi nhuận phân bổ cho cổ đông thiểu số”: 52.697.119 đồng.

Ngược lại các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại trừ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi.

Ví dụ: Công ty mẹ mua của công ty than Núi Béo và qua kiểm kê cuối năm xác định lượng than còn tồn kho với giá trị là 1.387.283.209 đồng (giá vốn ghi nhận tại công ty than Núi Béo là 1.523.214.438 đồng). Công ty mẹ có tỷ lệ góp vốn là 51%, phần còn lại thuộc về cổ đông thiểu số. Khi đó cần phải điều

chính số lỗ nội bộ chưa thực hiện là - 135.931.229 đồng trên BCKTTHN như sau:

Ghi tăng “Hàng tồn kho”: 135.931.229 đồng

Ghi tăng “Lợi nhuận chưa phân phối”:
 $135.931.229 \times 51\% = 69.324.927$ đồng.

Ghi tăng “Lợi ích của cổ đông thiểu số”:
 $135.931.229 \times 49\% = 66.606.302$ đồng.

Đồng thời ghi trên BCKQKDHN:

Ghi giảm khoản mục “Doanh thu bán hàng”
1.387.283.209 đồng.

Ghi giảm khoản mục “Giá vốn hàng bán”:
1.523.214.438 đồng.

Ghi tăng khoản mục “Lợi nhuận kế toán”:
69.324.927 đồng.

Ghi tăng khoản mục “Lợi nhuận phân bổ cho cổ đông thiểu số”: 66.606.302 đồng.

Bên cạnh đó, các khoản doanh thu, giá vốn hàng

bán, lãi lỗ chưa thực hiện phát sinh liên quan đến mua bán vật liệu nổ, TSCĐ hay cung cấp- nhận dịch vụ trong nội bộ tập đoàn cũng cần thiết phải được loại trừ hoàn toàn.

3. Kết luận

Trong những năm qua ở nước ta, hệ thống báo cáo tài chính nói chung, báo cáo tài chính hợp nhất nói riêng đó có những bước tiến quan trọng giúp phần cải thiện chất lượng thông tin cho các đối tượng sử dụng tuy nhiên nhìn chung vẫn còn tồn tại những hạn chế bất cập nhất định. Do đó, việc nghiên cứu các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chuẩn mực kế toán quốc tế để góp phần giải quyết những đòi hỏi từ thực tiễn trong vấn đề lập BCTCHN tại tập đoàn công nghiệp Than-Khoáng sản Việt Nam là cần thiết. Những đề xuất trên đây có ý nghĩa thiết thực giúp tập đoàn TKV nói riêng và các đối tượng phải lập BCTCHN nói chung nâng cao được chất lượng BCTCHN. □

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính- Hướng dẫn kế toán thực hiện 10 chuẩn mực kế toán đợt 4, đợt 5, NXB Tài chính, Hà Nội- 2006
2. GS.TS Ngô Thế Chi – Lập báo cáo tài chính hợp nhất theo chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 25- NXB Thống kê, Hà Nội-2005
3. Ngân hàng Thế giới- Các chuẩn mực kế toán quốc tế- NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội- 2002
4. PGS.TS Đoàn Xuân Tiên- Xây dựng mô hình tổ chức công tác kế toán doanh nghiệp theo loại hình công ty mẹ- công ty con ở Việt Nam- Đề tài nghiên cứu cấp Bộ- 2004.
5. Các tài liệu tham khảo khác.