

**TRƯỜNG ĐẠI HỌC QUY NHƠN**  
**KHOA KINH TẾ VÀ KẾ TOÁN**

---

**BÀI GIẢNG**  
**KẾ TOÁN TÀI CHÍNH NÂNG CAO**



Bộ môn: Kế toán tài chính  
Khoa Kinh tế và Kế toán - ĐHQN

*Quy Nhơn, 2019*

## MỤC LỤC

CHƯƠNG 1: .....	1
TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN TẬP ĐOÀN.....	1
1. Tổng quan về tập đoàn, các loại đầu tư và các phương pháp kế toán được yêu cầu .....	1
1.1. Mô hình tập đoàn .....	1
1.2. Các VAS và IAS liên quan đến tập đoàn.....	1
1.3. Các định nghĩa .....	2
1.4. Các loại đầu tư và các phương pháp kế toán được yêu cầu.....	2
1.5. Đầu tư vào công ty con và báo cáo hợp nhất.....	3
1.5.1. Báo cáo tài chính hợp nhất.....	3
1.5.2. Việc miễn không phải lập các báo cáo hợp nhất .....	3
1.5.3. Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất.....	4
1.5.4. Công ty mẹ phải hợp nhất các báo cáo tài chính của các công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt.....	4
1.6. Đầu tư trong các công ty liên kết.....	4
1.6.1. Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể .....	4
1.6.2. Phương pháp kế toán .....	5
1.7. Kế toán cho các khoản đầu tư trong các liên doanh .....	5
1.8. Các khoản đầu tư khác.....	5
2. Các báo cáo tài chính hợp nhất và riêng biệt theo VAS 25 và IAS 27.....	5
2.1. Các định nghĩa .....	5
2.2. Các ngày báo cáo khác nhau.....	5
2.3. Các chính sách kế toán đồng nhất.....	6
2.4. Ngày bao gồm và không bao gồm.....	6
2.5. Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính” .....	6

2.6. Lợi ích không kiểm soát .....	7
2.7. Trình bày khoản đầu tư vào công ty con trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.....	7
2.8. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.....	7
3. Các tài khoản hợp nhất và cấu trúc tập đoàn .....	8
3.1. Các tài khoản hợp nhất .....	8
3.2. Cấu trúc tập đoàn .....	9
3.2.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con .....	9
3.2.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con .....	10
3.2.3. Phân tích cấu trúc đầu tư gián tiếp đặc biệt khác.....	11
4. Trình bày các thông tin liên quan theo VAS 26/ IAS 24 .....	12
4.1. Mục tiêu .....	13
4.2. Phạm vi .....	13
4.2.1. Các bên liên quan bao gồm các trường hợp sau: .....	13
4.2.2. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong các trường hợp: .....	13
4.3. Các định nghĩa theo VAS 26 .....	14
4.4. Các trường hợp sau đây không được coi là các bên liên quan .....	14
4.5. Trình bày báo cáo tài chính.....	14
CHƯƠNG 2: .....	18
QUY TRÌNH HỢP NHẤT BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN .....	18
1. Tóm lược các thủ tục hợp nhất .....	18
2. Loại trừ hoàn toàn và loại trừ một phần .....	19
2.1. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất một cách đơn giản gồm hai bước: .....	19
2.2. Các khoản yêu cầu loại trừ có thể bao gồm như sau: .....	19
2.3. Ví dụ về Loại trừ.....	19
2.4. Lời giải:.....	20

2.5. Ví dụ về cổ tức .....	26
5. Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất .....	29
5.1. Lợi thế thương mại phát sinh như thế nào? .....	29
5.2. Lợi thế thương mại và lãi trước khi mua .....	30
5.3. Ví dụ lợi thế thương mại và lãi trước khi mua .....	30
5.4. Hợp nhất kinh doanh theo VAS 11 và IFRS 3 .....	32
6. Kỹ thuật hợp nhất và ví dụ .....	32
6.1. Tóm lược kỹ thuật hợp nhất .....	32
6.2. Ví dụ tổng hợp về hợp nhất bằng cân đối kế toán .....	33
7. Các giao dịch nội bộ tập đoàn .....	35
7.1. Ví dụ giao dịch thương mại nội bộ tập đoàn .....	37
7.2. Lợi ích không kiểm soát trong các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện .....	39
7.3. Ví dụ: Lợi ích không kiểm soát và lãi nội bộ tập đoàn .....	40
7.4. Dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn .....	42
7.4.1. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn .....	42
7.4.2. Kế toán các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn .....	42
7.5. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất .....	43
7.5.1. Nguyên tắc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho .....	43
7.5.2. Kế toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất .....	44
7.6. Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh .....	45
8. Bán tài sản dài hạn trong nội bộ tập đoàn .....	46
<b>CHƯƠNG 3 .....</b>	<b>53</b>
<b>BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT VÀ BÁO CÁO KẾT QUẢ HỢP NHẤT .....</b>	<b>53</b>
1. Mua một công ty con trong kỳ kế toán .....	53

2. Cổ tức và các khoản lãi trước khi mua .....	53
3. VAS11/IFRS3 Giá trị hợp lý trong kế toán mua công ty .....	56
3.1. Giới thiệu .....	56
3.2. Giá trị hợp lý là gì? .....	56
3.3. Ví dụ: Các điều chỉnh giá trị hợp lý.....	57
4. VAS 11/IFRS 3: Giá trị hợp lý .....	59
4.1. Nguyên tắc chung của giá trị hợp lý .....	59
4.2. Tái cấu trúc và các khoản lỗ tương lai .....	60
4.3. Tài sản cố định vô hình của bên bị mua .....	60
4.4. Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua .....	61
4.5. Hướng dẫn chung về giá trị hợp lý của các khoản mục chính.....	62
4.6. Giá trị hợp nhất kinh doanh .....	63
4.6.1. Các định nghĩa .....	63
4.6.2. Các nguyên tắc chung.....	64
4.6.3 Ví dụ xác định giá trị hợp lý .....	65
4.6.4. Lợi thế thương mại phát sinh khi mua doanh nghiệp .....	67
5. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.....	69
5.1. Quy trình lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất .....	69
5.2. Ví dụ đơn giản: Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.....	69
6. Giao dịch thương mại nội bộ liên công ty .....	71
7. Cổ tức liên công ty .....	72
8. Lãi trước khi mua.....	74
CHƯƠNG 4: .....	88
KẾ TOÁN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY LIÊN KẾT, LIÊN DOANH.....	88
1. Tổng quan về kế toán đầu tư vào các công ty.....	88
2. Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư.....	89

3. Báo cáo tài chính hợp nhất.....	89
3.1. Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu trong các tài khoản hợp nhất .....	90
3.2. Kế toán đầu tư vào công ty liên kết .....	92
3.2.1. Ghi nhận khoản đầu tư ban đầu và nhận cổ tức .....	92
3.2.2. Điều chỉnh tài khoản đầu tư cho lãi thuần của công ty liên kết.....	92
3.2.3. So sánh phương pháp giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu .....	93
3.2.4. Bán một khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu .....	93
3.2.5. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.....	94
4. Các giao dịch xuôi chiều, ngược chiều và hướng xử lý.....	94
5. Các vấn đề khác của kế toán đầu tư vào công ty liên kết .....	96
6. Tổng quan về liên doanh và công ty đồng kiểm soát .....	100
6.1. Các hình thức liên doanh .....	100
6.2. Thỏa thuận bằng hợp đồng .....	102
6.3. Các hình thức của liên doanh.....	102
6.3.1. Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát .....	102
6.3.2. Tài sản đồng kiểm soát .....	103
6.3.3. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.....	104
7. Các giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh .....	105
8. Đối xử kế toán cho công ty liên doanh .....	106
8.1. Báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn .....	106
8.2. Báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn .....	106
8.3. Trình bày báo cáo tài chính.....	107
CHƯƠNG 5: .....	110
BÁO CÁO LƯU CHUYÊN TIỀN TỆ HỢP NHẤT .....	110
1. Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất .....	110
2. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất .....	110

3. NGUYÊN TẮC ĐIỀU CHỈNH ẢNH HƯỞNG CỦA GIAO DỊCH MUA, THANH LÝ CÔNG TY CON ĐẾN CÁC LƯỠNG TIỀN TRONG BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT.....	112
3.1. Nguyên tắc điều chỉnh ảnh hưởng từ giao dịch mua, thanh lý công ty con trong kỳ đến Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.....	112
3.2. Điều chỉnh ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư.....	113
3.3. Điều chỉnh ảnh hưởng gián tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến các luồng tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.....	113

## **CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN TẬP ĐOÀN**

*Đối tượng chương:*

1. Tổng quan về tập đoàn, các loại đầu tư và các phương pháp kế toán yêu cầu.
2. Các báo cáo tài chính hợp nhất và riêng biệt theo VAS 25 và IAS 27
3. Các tài khoản hợp nhất và cấu trúc tập đoàn
4. Trình bày các thông tin liên quan theo VAS 26/ IAS 24

Chương này chúng ta sẽ thảo luận kế toán cho các loại đầu tư, xem xét các khái niệm, định nghĩa quan trọng trong việc đầu tư, hợp nhất các chuẩn mực kế toán liên quan. Những vấn đề này rất cơ bản làm nền tảng để bạn có thể học tiếp các phần kế toán hợp nhất trong các tập đoàn vốn rất phức tạp.

### **1. TỔNG QUAN VỀ TẬP ĐOÀN, CÁC LOẠI ĐẦU TƯ VÀ CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN ĐƯỢC YÊU CẦU**

#### **1.1. Mô hình tập đoàn**

Phần lớn các công ty lớn trên thế giới cũng như ở Việt Nam hoạt động theo mô hình tập đoàn, bao gồm một số công ty được kiểm soát bởi một trung tâm hay một công ty mẹ. Tập hợp những công ty này gọi là một tập đoàn. Công ty kiểm soát được gọi là công ty mẹ, sẽ sở hữu phần lớn hay toàn bộ cổ phần (vốn chủ sở hữu) trong những công ty kia, được gọi là các công ty con và các công ty liên kết.

Tại sao các công ty lớn lại hoạt động theo mô hình tập đoàn? Có một số nguyên nhân chính như vì uy tín hay lợi thế thương mại gắn liền với tên của các công ty con, công ty mẹ, và vì lợi ích từ thuế hay pháp lý đại loại như vậy.

Ở hầu hết các nước cũng như ở Việt Nam, luật công ty yêu cầu kết quả kinh doanh của tập đoàn phải được báo cáo, trình bày như là một thực thể, một doanh nghiệp riêng biệt được gọi là báo cáo hợp nhất tập đoàn. Báo cáo tài chính hợp nhất không phải đơn giản là cộng các con số giản đơn lại với nhau. Nó cần có các kỹ thuật khá phức tạp để loại trừ các giao dịch trùng lặp và để báo cáo một nhóm các công ty như là một công ty, một thực thể riêng biệt.

#### **1.2. Các VAS và IAS liên quan đến tập đoàn**

Các VAS và IAS liên quan đến tập đoàn bao gồm các chuẩn mực sau (và thông tư 202/2014):

1. VAS 25/ IAS 27: Các báo cáo tài chính hợp nhất và riêng biệt
2. VAS 11/ IFRS 3: Hợp nhất kinh doanh
3. VAS 07/ IAS 28: Đầu tư trong các công ty liên kết
4. VAS 08/ IAS 31: Lợi ích trong các liên doanh

Các chuẩn mực này liên quan đến các mặt khác nhau của kế toán tập đoàn, nhưng một số vấn đề bị trùng lặp, đặc biệt giữa VAS 11/ IFRS 3 và VAS 25/ IAS 27.



Trong chương trình này và chương tới chúng ta sẽ tập trung vào VAS 25 và IAS 27, mà nó tập trung các định nghĩa cơ bản về tập đoàn và thủ tục hợp nhất của các mối liên hệ giữa một công ty mẹ và các công ty con. Trước tiên chúng ta xem các định nghĩa liên quan đến mô hình tập đoàn, nó xác định cách đối xử thế nào với mỗi loại đầu tư trong một tập đoàn.

### 1.3. Các định nghĩa

*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.*

*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.*

*Liên doanh là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh.*

### 1.4. Các loại đầu tư và các phương pháp kế toán được yêu cầu

Nhìn chung các phương pháp kế toán yêu cầu cho các khoản đầu tư theo chuẩn mực kế toán Việt Nam và quốc tế là giống nhau. Tuy nhiên vẫn còn một số khác nhau nhất định. Dưới đây là bảng tóm lược các loại đầu tư và các phương pháp kế toán yêu cầu IAS và VAS:

Các loại đầu tư và yêu cầu kế toán:

Loại đầu tư	Tiêu chuẩn	Yêu cầu của IAS	Yêu cầu của VAS
Công ty con	Kiểm soát (>50%)	Hợp nhất hoàn toàn (IAS 27)	Hợp nhất hoàn toàn (VAS 25)
Công ty liên kết	Ảnh hưởng quan trọng (>20%)	Phương pháp vốn chủ sở hữu (IAS 28)	PP. Vốn chủ sở hữu (VAS 07)
Công ty liên doanh	Hợp đồng liên doanh.	Hợp nhất tương ứng (IAS 31) khuyến nghị nên dùng PC, vẫn chấp nhận P. Pháp kế toán vốn chủ sở hữu.	Phương pháp vốn chủ sở hữu (VAS 08) chỉ 1 phương pháp này mà thôi.
Đầu tư khác	Tài sản giữ để tăng giá trị.	Cho công ty riêng lẻ (IAS 39). Giá thị trường (thực hiện).	Phương pháp giá vốn.

Kế toán các khoản đầu tư khác đã thảo luận ở chương 20 “Kế toán các khoản đầu tư”. Các loại đầu tư còn lại phức tạp hơn nên sẽ được thảo luận chi tiết ở chương 26, 27, 28 và 29 tiếp theo.

### **1.5. Đầu tư vào công ty con và báo cáo hợp nhất**

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS 25 và quốc tế IAS 27 đều yêu cầu một công ty mẹ phải trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất, trong đó các tài khoản của công ty mẹ và các công ty con được tổng hợp lại và trình bày như một doanh nghiệp/ đơn vị kế toán riêng biệt.

#### **1.5.1. 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 trường hợp đặc biệt. 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 thỏa 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 thỏa 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.

#### **1.5.2. Việc miễn không phải lập các báo cáo hợp nhất**

Tất cả các công ty mẹ phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, ngoại trừ 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.

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 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.

### **1.5.3. Một công ty con được loại trừ khỏi việc hợp nhất**

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 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”.

### **1.5.4. Công ty mẹ phải hợp nhất các báo cáo tài chính của các công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt**

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 các 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.

## **1.6. Đầu tư trong các công ty liên kết**

Loại đầu tư này là đầu tư với tỷ lệ vốn vào công ty liên kết thấp hơn tỷ lệ đầu tư vào một công ty con, nhưng nó cao hơn một khoản đầu tư đơn giản thông thường. Tiêu chuẩn quan trọng ở đây là ảnh hưởng đáng kể. Nó được định nghĩa “Quyền tham gia” nhưng không phải “Kiểm soát” (mà nó trở thành đầu tư vào một công ty con).

### **1.6.1. Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể**

VAS 07 và IAS 28 đã định nghĩa:

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 thỏa 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 thỏa thuận khác.

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.

### **1.6.2. Phương pháp kế toán**

IAS 28 và VAS 7 đều yêu cầu sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho kế toán các khoản đầu tư trong các công ty liên kết. Nó sẽ được trình bày chi tiết ở chương 28.

### **1.7. Kế toán cho các khoản đầu tư trong các liên doanh**

Bao gồm các tình huống liên doanh đồng kiểm soát các hoạt động hoặc tài sản của liên doanh. Trường hợp công ty liên doanh sẽ được đề cập chi tiết ở chương sau.

Đối xử kế toán: Trong phần kế toán đầu tư trong các liên doanh này có sự khác nhau giữa chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 31 và chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 08:

Để dễ so sánh, IAS 31 khuyến nghị nên dùng phương pháp kế toán *Hợp nhất tương ứng* tuy nhiên IAS 31 cũng chấp nhận *giải pháp thay thế* là *phương pháp vốn chủ sở hữu*. Chuẩn mực kế toán Việt Nam *VAS 08 chỉ đề cập đến một phương pháp vốn chủ sở hữu mà thôi*.

### **1.8. Các khoản đầu tư khác**

Các khoản đầu tư không thỏa mãn các định nghĩa bất cứ các khoản đầu tư nêu ở các phần trên cần phải được kế toán theo IAS 39 “Các công cụ tài chính”. Kế toán các khoản đầu tư khác đã được trình bày ở chương 20 “Kế toán các khoản đầu tư”.

## **2. CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ RIÊNG BIỆT THEO VAS 25 VÀ IAS 27**

### **2.1. Các định nghĩa**

Chuẩn mực kế toán VAS 25 và thông tư 202/2014 đã định nghĩa:

*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 riêng biệt. 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 kế toán VAS 25 và / hoặc IAS 27.*

*Lợi ích cổ đông không kiểm soát trước đây gọi là Lợi ích cổ đông không kiểm soát 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 công ty con.*

*Đơn vị báo cáo hay thực thể kế toán là một đơn vị kế toán riêng biệt hoặc một tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật.*

### **2.2. Các ngày báo cáo khác nhau**

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.

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.

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 chính sách kế toán khác nhau trong báo cáo tài chính hợp nhất.

### **2.3. Các chính sách kế toán đồng nhất**

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.

### **2.4. Ngày bao gồm và không bao gồm**

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.

### **2.5. 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 VAS 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

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.

## **2.6. Lợi ích không kiểm soát**

Lợi ích không kiểm soát 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.

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 đủ.

Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi lũy kế (loại được ưu đãi về cổ tức) 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.

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

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.

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.

## **2.8. Trình bày báo cáo tài chính hợp nhất**

VAS 25 yêu cầu tập đoàn phải trình bày các thông tin sau trong báo cáo tài chính hợp nhất:

a) Danh sách các công ty con quan trọng, bao gồm: Tên công ty, nước nơi các công ty con thành lập 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) Ảnh hưởng của việc mua 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.

### 3. CÁC TÀI KHOẢN HỢP NHẤT VÀ CẤU TRÚC TẬP ĐOÀN

#### 3.1. Các tài khoản hợp nhất

Chúng ta cần nhớ rằng một tập đoàn không tồn tại một pháp nhân riêng biệt, ngoại trừ cho mục đích kế toán. Các thông tin chứa đựng trong các báo cáo tài chính riêng rẽ của công ty mẹ và mỗi công ty con của nó không tạo nên một bức tranh tổng thể các hoạt động của một tập đoàn. Một bộ các báo cáo tài chính riêng biệt của tập đoàn cần được lập từ các báo cáo riêng rẽ của nó.

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.

Nghĩa đơn giản của các tài khoản hợp nhất là việc lập bằng cách cộng lại các tài sản, nợ phải trả của công ty mẹ và các công ty con. Toàn bộ tài sản và nợ phải trả của mỗi công ty được bao gồm trong hợp nhất mặc dù công ty mẹ chỉ sở hữu một phần của một vài công ty con. Bên vốn và lãi lưu giữ của bảng cân đối kế toán sẽ chỉ ra tổng tài sản thuần thuộc quyền sở hữu của tập đoàn và bao nhiêu là thuộc quyền sở hữu của những người ngoài tập đoàn trong các công ty con. Những nhà đầu tư bên ngoài được hiểu là lợi ích cổ đông không kiểm soát/ thiểu số.

Lợi ích (cổ đông) không kiểm soát là phần lãi hoặc lỗ và phần tài sản thuần của một công ty con thuộc lợi ích của chủ sở hữu bên ngoài mà nó không phải thuộc công ty mẹ một cách trực tiếp hay gián tiếp.

Lợi ích không kiểm soát 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.

Hầu hết các công ty mẹ trình bày các tài khoản riêng biệt của nó và các tài khoản của tập đoàn trong một bộ mà thôi. Bộ báo cáo điển hình các báo cáo như sau:

- Các báo cáo tài chính của công ty mẹ, bao gồm cả các khoản đầu tư trong các công ty con như là một tài sản trong bảng cân đối kế toán và lãi (cổ tức) nhận từ các công ty con trong báo cáo kết quả kinh doanh.

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất
- Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

Nó không cần phải trình bày, công bố tất cả các báo cáo tài chính của các công ty con.

## 3.2. Cấu trúc tập đoàn

### 3.2.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con

a. Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty 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).

a1) Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp.

*Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con*

Ví dụ: Công ty X đầu tư vốn vào Công ty cổ phần Y 2,1 triệu cổ phiếu trên tổng số 4 triệu cổ phiếu đang lưu hành của Công ty Y. Như vậy Công ty X nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con Y là:  $2,1 \text{ triệu cổ phiếu} / 4 \text{ triệu cổ phiếu} = 52,5\%$ .

Quyền kiểm soát của Công ty X đối với Công ty Y là 52,5% (>50%), nên Công ty Y là Công ty con của Công ty X.

a2) Xác định quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp (kể cả trực tiếp) vào công ty con qua một công ty con khác và công ty mẹ nắm giữ 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư gián tiếp.

*Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định bằng tổng quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp và ở công ty con đầu tư gián tiếp qua công ty con khác.*

Ví dụ: Công ty cổ phần A đầu tư vào Công ty cổ phần B 6 triệu cổ phiếu trên 10 triệu cổ phiếu đang lưu hành của Công ty B. Như vậy Công ty cổ phần A nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần B là:  $6 \text{ triệu cổ phiếu} / 10 \text{ triệu cổ phiếu} = 60\%$ . Công ty cổ phần B đầu tư vào Công ty TNHH C tổng số vốn thành viên là 400 triệu đồng trên tổng số 1 tỷ đồng vốn thành viên (có quyền biểu quyết) của C. Công ty cổ phần A đầu tư tiếp vào Công ty TNHH C 150 triệu đồng trên 1 tỷ đồng vốn thành viên của C.

Như vậy, xác định quyền kiểm soát của Công ty cổ phần A với Công ty TNHH C như sau:

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty A đối với Công ty C là:  $150 \text{ triệu đồng} / 1 \text{ tỷ đồng} = 15\%$  (quyền bỏ phiếu)

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty A đối với Công ty C (thông qua Công ty B) là:  $400 \text{ triệu đồng} / 1 \text{ tỷ đồng} = 40\%$  (quyền bỏ phiếu)

- Quyền kiểm soát gián tiếp của Công ty A đối với Công ty C là: 55% (>50%), Công ty C là Công ty con của Công ty A.



Như vậy, vốn đầu tư của Công ty cổ phần A tại Công ty cổ phần B là 60% (>50%) và tại Công ty TNHH C là 55% (>50%), nên hai công ty này đều là công ty con chịu sự kiểm soát của Công ty cổ phần A.

b. Trường hợp đặc biệt. 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 trong các trường hợp sau đây:

- Các nhà đầu tư khác thỏa 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 quy chế thỏa thuận;

b1) 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;

b2) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

Ví dụ: Công ty kỹ nghệ gỗ TTF góp vốn 30% vốn điều lệ của Công ty cổ phần gỗ SCA, các cổ đông khác chiếm 70% vốn chủ sở hữu của SCA. Do TTF có thế mạnh về khách hàng, về quản lý điều hành công ty đồ gỗ nên các cổ đông khác trong Công ty cổ phần gỗ SCA thỏa thuận giao quyền kiểm soát cho Công ty TTF theo nghị quyết của Hội đồng quản trị. Do đó mặc dù Công ty TTF nắm giữ 30% vốn điều lệ, ít hơn 50% quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần gỗ SCA nhưng Công ty TTF vẫn là công ty mẹ của Công ty gỗ SCA.

### **3.2.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con**

*a. Xác định lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu trực tiếp đối với công ty con*

Trường hợp công ty mẹ sở hữu trực tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con được xác định tương ứng với quyền kiểm soát của công ty mẹ.

**Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp** – **Tỷ lệ (%) quyền kiểm soát tại công ty con đầu tư trực tiếp**

Ví dụ: Công ty cổ phần M đầu tư vào Công ty cổ phần C 5,2 triệu cổ phiếu trên 10 triệu cổ phiếu đang lưu hành của Công ty cổ phần C. Như vậy Công ty M nắm giữ quyền biểu quyết (kiểm soát) tại Công ty con C là: 5,2 triệu cổ phiếu/ 10 triệu cổ phiếu = 52%. Nên tỷ lệ lợi ích của Công ty M đối với Công ty C tương ứng với quyền kiểm soát là 52%.

*b. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác*

Trường hợp công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp vào công ty con qua một công ty con khác thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp được xác định là:

**Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp** = **Tỷ lệ (%) lợi ích tại công ty con đầu tư trực tiếp** x **Tỷ lệ (%) lợi ích tại công ty con đầu tư gián tiếp**

Ví dụ: Công ty cổ phần KD đầu tư vào Công ty cổ phần KDC 100 triệu cổ phiếu/ 160 triệu cổ phiếu đang lưu hành của Công ty của KDC. Như vậy KD nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con KDC là:  $100 \text{ triệu cổ phiếu} / 160 \text{ triệu cổ phiếu} = 62,5\%$ . Công ty cổ phần KDC đầu tư trực tiếp vào Công ty KDB tổng số vốn là 5 triệu CP trên tổng số 9 triệu CP đang lưu hành, có tỷ lệ quyền biểu quyết  $55,56\%$  tại KDB ( $=5/9$ ). Như vậy, phần lợi ích của KD với Công ty KDB là:

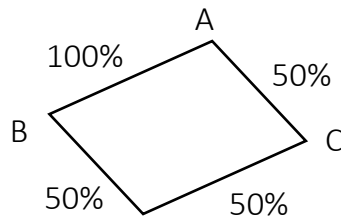
$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ (\%)} \text{ lợi ích của KD ở} & \quad \text{Tỷ lệ (\%)} \text{ lợi ích tại Công} & \quad \text{Tỷ lệ (\%)} \text{ lợi ích tại Công} \\ \text{Công ty KDB đầu tư gián} & = \text{ty cổ phần KDC (công ty} & \times & \text{ty KDB (công ty con đầu} \\ \text{tiếp (công ty con)} & \text{con đầu tư trực tiếp)} & & \text{tư gián tiếp)} \\ 34,72 & = & 62,5 & \times & 55,56 \end{aligned}$$

Công ty KDB là công ty con của KD và tỷ lệ lợi ích của KD tại KDB là 34,72%.

### 3.2.3. Phân tích cấu trúc đầu tư gián tiếp đặc biệt khác

Ví dụ: Công ty A sở hữu 100% vốn chủ sở hữu của công ty B và 50% vốn chủ sở hữu công ty C. Công ty B và Công ty C mỗi công ty sở hữu 50% vốn của công ty D. Giả định rằng:

1) Công ty A không kiểm soát công ty C và không có quyền bỏ phiếu quá bán trong công ty C.



2) Công ty A không nắm giữ hay kiểm soát hơn 50% các quyền bỏ phiếu trong công ty C theo cách trực tiếp hay bằng các thỏa thuận với các nhà đầu tư khác.

3) Công ty A không có quyền điều hành, kiểm soát các chính sách tài chính hoặc chính sách hoạt động của C bằng quy định hay một thỏa thuận.

4) Công ty D không có thỏa thuận riêng biệt nào nên cả hai công ty B và C đều không phải là công ty mẹ của D.

Nói một cách khác, vì A không hợp tác với các nhà đầu tư (cổ đông) của 50% vốn chủ sở hữu trong công ty C, cả hai công ty C và D đều không phải là công ty con của A.

Như vậy, trong trường hợp này:

- Công ty B là công ty con của công ty A
- Công ty C không phải là công ty con của A
- Công ty D không phải là công ty con cả công ty B hoặc công ty C. Do vậy nó không phải là công ty con của công ty A.

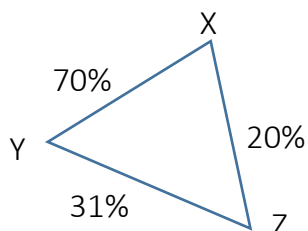
Nếu công ty D chia cổ tức 10 tỷ đồng, mỗi công ty B và C sẽ được nhận 5 tỷ đồng, phần lợi ích của công ty A trong cổ tức này là:

Thông qua công ty B ( $100\% \times 5$ ) 5 tỷ đồng

Thông qua công ty C (50% x 5)    2,5 tỷ đồng  
 Tổng                                    7,5 tỷ đồng

Mặc dù Công ty A có quyền lợi là 75% trong tài sản của D, nhưng D không phải là công ty con của công ty A.

Ví dụ 2:



Công ty X sở hữu 70% vốn chủ sở hữu của công ty Y. Công ty Y là công ty con của công ty X. Công ty Y sở hữu 31% vốn chủ sở hữu của công ty Z. Công ty X đồng thời sở hữu trực tiếp 20% vốn chủ sở hữu của công ty Z. Công ty Z do đó là công ty con của công ty X, mặc dù lợi ích của công ty X trong công ty Z chỉ là 41,7% (20% + 70% x 31%).

Các ví dụ 1 và 2 trên minh họa một điểm quan trọng: Trong việc quyết định xe công ty A có nắm giữ hơn 50% vốn chủ sở hữu của một công ty B, điều cần thiết phải gộp chung lại là:

- 1) Các cổ phiếu hoặc tương đương trong công ty B được nắm giữ trực tiếp bởi công ty A.
- 2) Các cổ phiếu hoặc tương đương trong công ty B được nắm giữ bởi các công ty con của công ty A.

#### 4. TRÌNH BÀY CÁC THÔNG TIN LIÊN QUAN THEO VAS 26/ IAS 24

Quan hệ giữa các bên liên quan là một đặc điểm bình thường của thương mại và kinh doanh. Ví dụ các doanh nghiệp thường xuyên thực hiện một phần hoạt động của riêng mình thông qua một công ty con hay các công ty liên kết nhằm tìm kiếm lợi ích từ các doanh nghiệp khác theo mục đích đầu tư hay kinh doanh, để từ đó có thể kiểm soát hay ảnh hưởng đáng kể đối với các quyết định tài chính và hoạt động của doanh nghiệp được đầu tư.

Mối quan hệ với các bên liên quan có thể có ảnh hưởng tới tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp báo cáo. Các bên liên quan có thể tham gia vào các giao dịch mà các bên không liên quan sẽ không tham gia vào. Hơn nữa, giao dịch giữa các bên liên quan có thể được thực hiện không theo các giá trị như giao dịch giữa các bên không liên quan.

Tình hình kinh doanh và tình hình tài chính của một doanh nghiệp có thể bị ảnh hưởng bởi mối quan hệ giữa các bên liên quan kể cả khi không có giao dịch giữa các bên này. Sự tồn tại đơn thuần của mối quan hệ này cũng có thể đủ làm ảnh hưởng tới giao dịch của doanh nghiệp báo cáo với các bên khác. Ví dụ một công ty con có thể chấm dứt quan hệ buôn bán với một bạn hàng sau khi công ty mẹ của nó mua một công ty con khác có cùng hoạt động với bạn hàng nói trên. Trường hợp khác, một doanh nghiệp có thể bị hạn chế hoạt động do

chịu ảnh hưởng đáng kể từ doanh nghiệp khác. Ví dụ một công ty con có thể bị công ty mẹ chỉ thị không tiến hành hoạt động nghiên cứu và phát triển.

#### **4.1. Mục tiêu**

VAS 26 được áp dụng trong mối quan hệ với các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp báo cáo với các bên liên quan. Những yêu cầu của VAS 26 áp dụng cho các báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo.

#### **4.2. Phạm vi**

##### ***4.2.1. Các bên liên quan bao gồm các trường hợp sau:***

(a) Những doanh nghiệp kiểm soát, hoặc bị kiểm soát hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian, hoặc dưới quyền bị kiểm soát chung với doanh nghiệp báo cáo (bao gồm công ty mẹ, công ty con, các công ty con cùng tập đoàn);

(b) Các công ty liên kết (quy định tại Chuẩn mực VAS 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”);

(c) Các cá nhân có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp biểu quyết ở các doanh nghiệp báo cáo dẫn đến có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp này, kể cả các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này. Thành viên mật thiết trong gia đình của một cá nhân là những người có thể chi phối hoặc bị chi phối bởi người đó khi giao dịch với doanh nghiệp như quan hệ: Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột;

(d) Các nhận viên quản lý chủ chốt có quyền và trách nhiệm về việc lập kế hoạch, quản lý và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, bao gồm những người lãnh đạo, các nhân viên quản lý của công ty và các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này;

(đ) Các doanh nghiệp do các cá nhân nêu ở đoạn (c) hoặc (d) nắm trực tiếp hoặc gián tiếp phần quan trọng quyền biểu quyết hoặc thông qua việc này người đó có thể có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp. Trường hợp này bao gồm những doanh nghiệp được sở hữu bởi những người lãnh đạo hoặc các cổ đông chính của doanh nghiệp báo cáo và những doanh nghiệp có chung một thành viên quản lý chủ chốt với doanh nghiệp báo cáo.

Trong việc xem xét từng mối quan hệ của các bên liên quan cần *chú ý tới bản chất của mối quan hệ chứ không chỉ hình thức pháp lý* của các quan hệ đó.

##### ***4.2.2. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong các trường hợp:***

(a) Trong báo cáo tài chính hợp nhất đối với các giao dịch nội bộ của tập đoàn;

(b) Trong báo cáo tài chính của công ty mẹ, khi báo cáo này được lập và công bố cùng với báo cáo tài chính hợp nhất;

(c) Trong báo cáo tài chính của công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ nếu công ty mẹ cũng được thành lập ở Việt Nam và công bố báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam.

### 4.3. Các định nghĩa theo VAS 26

*Các bên liên quan các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định các chính sách tài chính và hoạt động.*

*Giao dịch giữa các bên liên quan là việc chuyển giao các nguồn lực hay các nghĩa vụ giữa các bên liên quan, không xét đến việc có tính giá hay không.*

*Kiểm soát là quyền sở hữu trực tiếp hay gián tiếp thông qua các công ty con, đối với hơn nữa quyền biểu quyết của một doanh nghiệp hoặc có vai trò đáng kể trong quyền biểu quyết và quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của ban quản lý doanh nghiệp (theo luật hoặc theo thỏa thuận).*

*Ảnh hưởng đáng kể là quyền được tham gia vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp, nhưng không kiểm soát các chính sách đó. Ảnh hưởng đáng kể có thể được thực hiện thông qua một số cách như: có đại diện trong Hội đồng quản trị, tham gia trong quá trình lập chính sách, tham gia vào các giao dịch quan trọng giữa các công ty cùng tập đoàn, trao đổi nội bộ các nhân viên quản lý, hoặc phụ thuộc về các thông tin kỹ thuật. Ảnh hưởng đáng kể có thể có được qua việc sở hữu cổ phần, theo luật hoặc theo thỏa thuận. Riêng việc sở hữu cổ phần, ảnh hưởng đáng kể được hiểu theo định nghĩa trong Chuẩn mực VAS 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.*

### 4.4. Các trường hợp sau đây không được coi là các bên liên quan

(a) Hai công ty có chung giám đốc, không kể trường hợp nêu ở phần 4.2.1 (d) và (đ) (nhưng cũng cần xem xét trường hợp ngoại lệ thông qua việc đánh giá khả năng người giám đốc đó có thể ảnh hưởng tới các chính sách của cả hai công ty trong các giao dịch chung);

(b) Các tổ chức, cá nhân có quan hệ thông thường với doanh nghiệp;

- Những tổ chức, cá nhân cung cấp tài chính;
- Các tổ chức chính trị, đoàn thể, xã hội;
- Các đơn vị phục vụ công cộng;
- Các cơ quan quản lý nhà nước.

(c) Khách hàng, nhà cung cấp, nhà phân phối, hay đại lý nói chung mà doanh nghiệp tiến hành một khối lượng lớn giao dịch mặc dù dẫn đến sự phụ thuộc về kinh tế.

### 4.5. Trình bày báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính phải trình bày một số mối quan hệ nhất định giữa các bên liên quan. Các quan hệ thường được chú ý là giao dịch của những người lãnh đạo doanh nghiệp, đặc biệt là khoản tiền lương và các khoản tiền vay của họ, do vai trò quan trọng của họ đối với doanh nghiệp. Bên cạnh đó cần trình bày các giao dịch lớn có tính chất liên công ty và số dư các khoản đầu tư lớn với tập đoàn, với các công ty liên kết và với ban giám đốc. Chuẩn mực kế toán VAS 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”, Chuẩn mực kế toán VAS 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” yêu cầu trình bày danh

sách các công ty con và các công ty liên kết. Chuẩn mực kế toán “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán” yêu cầu trình bày các khoản mục doanh thu, chi phí được bao gồm trong việc xác định lãi hoặc lỗ từ các hoạt động thông thường mà với quy mô, tính chất và ảnh hưởng của chúng khi trình bày trong báo cáo tài chính sẽ diễn giải phù hợp hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

Các giao dịch chủ yếu giữa các bên liên quan cũng phải được trình bày trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo trong kỳ mà các giao dịch đó có ảnh hưởng, gồm:

- Mua hoặc bán hàng (thành phẩm hay sản phẩm dở dang);
- Mua hoặc bán tài sản cố định và các tài sản khác;
- Cung cấp hay nhận dịch vụ;
- Giao dịch đại lý;
- Giao dịch thuê tài sản;
- Chuyển giao về nghiên cứu phát triển;
- Thỏa thuận về giấy phép;
- Các khoản tài trợ (bao gồm cho vay và góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật);
- Bảo lãnh và thế chấp;
- Các hợp đồng quản lý.

Những mối quan hệ giữa các bên liên quan có tồn tại sự kiểm soát đều phải được trình bày trong báo cáo tài chính, bất kể là có các giao dịch giữa các bên liên quan hay không. Để người đọc báo cáo tài chính có được cái nhìn bao quát về những ảnh hưởng của các mối quan hệ của các bên liên quan đến doanh nghiệp báo cáo, cần phải chỉ ra mối quan hệ của bên liên quan trong trường hợp tồn tại sự kiểm soát, bất kể là có các giao dịch của các bên liên quan hay không.

Trường hợp có các giao dịch giữa các bên liên quan thì doanh nghiệp báo cáo cần phải trình bày bản chất các mối quan hệ của các bên liên quan cũng như các loại giao dịch và các yếu tố của các giao dịch đó.

Các yếu tố của các giao dịch thường bao gồm:

- (a) Khối lượng các giao dịch thể hiện bằng giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng;
- (b) Giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng của các khoản mục chưa thanh toán;
- (c) Chính sách giá cả.

Các khoản mục có *cùng bản chất* có thể được trình bày gộp lại trừ trường hợp việc trình bày riêng biệt là cần thiết để hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch giữa các bên liên quan đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo.

Trong các báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn *không cần thiết phải trình bày* các giao dịch giữa các thành viên vì báo cáo này đã nêu lên các thông tin về công ty mẹ và các công ty con như là một doanh nghiệp báo cáo. Các giao dịch với các công ty liên kết do được

hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu không được loại trừ do đó cần được trình bày riêng biệt như là các giao dịch với bên liên quan.

### **Tóm lược chương**

1. Giải thích các khái niệm của mô hình tập đoàn và giới thiệu các định nghĩa quan trọng liên quan. Tập đoàn không phải là một pháp nhân nó là một đơn vị kế toán hay thực thể tập hợp một nhóm các công ty bao gồm công ty mẹ và các công ty con và/ hoặc các công ty liên kết. Rất nhiều công ty lớn hoạt động theo mô hình tập đoàn.

2. Giải thích các quy định, yêu cầu cơ bản chi phối việc lập các tài khoản đầu tư và hợp nhất của tập đoàn.

3. Minh họa một số cấu trúc của tập đoàn để chỉ ra rằng một công ty có thể có lợi ích trong tài sản thuần của công ty khác mà chúng lớn hơn 50% nhưng nó không kiểm soát công ty kia, không phải là công ty mẹ của công ty kia. Trường hợp ngược lại cũng có thể đúng, một công ty có thể chỉ có lợi ích trong một công ty thấp hơn 50% nhưng nó vẫn có thể là một công ty mẹ và kiểm soát công ty kia.

4. VAS 25 và IAS 24 chủ yếu quy định việc trình bày các bên liên quan trong các báo cáo tài chính. Nó quan tâm đến việc hoàn thiện chất lượng của các thông tin được báo cáo tài chính cung cấp và nó cũng làm tốt hơn vai trò phục vụ của nó.

### **Câu hỏi và bài tập**

1. Định nghĩa công ty con, công ty mẹ, tập đoàn, công ty liên kết và liên doanh?
2. Khi nào được coi là kiểm soát?
3. Chuẩn mực VAS 25 và IAS 27 yêu cầu một công ty mẹ xử lý kế toán như thế nào?
4. VAS 08 và IAS 31 yêu cầu xử lý kế toán như thế nào đối với các khoản đầu tư trong một liên doanh?
5. Khi nào một công ty mẹ không phải yêu cầu lập các báo cáo tài chính hợp nhất?
6. Những trường hợp nào một công ty con bị loại trừ khi hợp nhất?
7. Một khoản đầu tư vào một công ty con được kế toán như thế nào trong báo cáo tài chính riêng biệt của công ty mẹ?
8. Tổng giám đốc của một đơn vị, công ty là một bên liên quan có đúng không?
9. Thế nào là lợi ích không kiểm soát?

### **Trả lời câu hỏi và bài tập**

1. *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
- *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.

- *Liên doanh* là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh.

2. Khi công ty mẹ sở hữu trên 50% quyền bỏ phiếu của một tổ chức, trừ khi nó chỉ rõ rằng mối quan hệ sở hữu đó không tạo thành sự kiểm soát.

3. Các tài khoản của công ty mẹ và các công ty con được hợp nhất lại và trình bày như một doanh nghiệp riêng biệt.

4. VAS 25 yêu cầu sử dụng phương pháp kế toán vốn chủ sở hữu, IAS 31 yêu cầu và khuyến nghị nên sử dụng phương pháp hợp nhất tương ứng mặc dù IAS 31 vẫn chấp nhận phương pháp vốn chủ sở hữu.

5. Khi công ty mẹ lại chính là một công ty con bị sở hữu 100% bởi một công ty mẹ khác.

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

- 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

- 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.

7. Là một khoản đầu tư.

8. Đúng.

9. Là phần lãi hoặc lỗ và tài sản thuần có thể phân phối hay thuộc các lợi ích của những người không phải công ty mẹ.



## **CHƯƠNG 2:**

### **QUY TRÌNH HỢP NHẤT BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN**

*Đối tượng chương:*

1. Tóm lược các thủ tục hợp nhất
2. Loại trừ hoàn toàn và loại trừ một phần
3. Lợi ích cổ đông không kiểm soát
4. Cổ tức phải trả bởi một công ty con
5. Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất
6. Kỹ thuật hợp nhất và các ví dụ
7. Các giao dịch nội bộ tập đoàn và thuế hoãn lại
8. Bán tài sản dài hạn trong nội bộ tập đoàn
9. Tóm lược bảng cân đối kế toán hợp nhất

Mục đích của các báo cáo tài chính hợp nhất là nhằm tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu ở thời điểm kết thúc kỳ (năm) tài chính, tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh kỳ tài chính của tập đoàn như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt là công ty mẹ hay công ty con trong tập đoàn.

Hơn nữa để cung cấp thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá thực trạng tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của tập đoàn trong kỳ (năm) tài chính đã qua và những dự đoán trong tương lai. Thông tin của báo cáo tài chính hợp nhất là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, hoặc đầu tư vào tập đoàn của chủ sở hữu, của các nhà đầu tư, của các chủ nợ hiện tại và tương lai. Bởi vậy chương này chúng ta sẽ thảo luận các quy trình lập bảng cân đối kế toán hợp nhất.

#### **1. TÓM LƯỢC CÁC THỦ TỤC HỢP NHẤT**

Thủ tục hợp nhất theo VAS 25/ IAS 27 và thông tư 202/2014

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 ứng 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”;

b) Lợi ích của cổ đông không kiểm soát 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 xác định cho những đối tượng sở hữu công ty mẹ;

c) Lợi ích của cổ đông không kiểm soát 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 vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ. Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần bao gồm:

- i) Giá trị các lợi ích của cổ đông không kiểm soát 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 không kiểm soát trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh.

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”.

## 2. LOẠI TRỪ HOÀN TOÀN VÀ LOẠI TRỪ MỘT PHẦN

### 2.1. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất một cách đơn giản gồm hai bước:

a) Mang các tài khoản riêng biệt của công ty mẹ và từng công ty con và loại bỏ các khoản cần loại trừ xuất hiện như là một Tài sản trong một công ty và một khoản Nợ phải trả trong một công ty khác.

b) Cộng tất cả các tài sản không bị loại trừ và Nợ phải trả không bị loại trừ trong toàn bộ tập đoàn/ nhóm các công ty.

### 2.2. Các khoản yêu cầu loại trừ có thể bao gồm như sau:

a) Tài sản “Đầu tư vào các công ty con” hay “Cổ phần phổ thông trong các công ty con” mà nó xuất hiện trong các tài khoản của công ty mẹ sẽ phù hợp với tài khoản Vốn chủ sở hữu hay “Vốn cổ phần phổ thông” trong các tài khoản của các công ty con.

b) Có các giao dịch thương mại liên công ty trong tập đoàn. Ví dụ công ty mẹ M bán hàng cho công ty con C, do đó trên bảng cân đối kế toán của công ty mẹ sẽ có “Khoản phải thu của công ty con” trong khi đó công ty con sẽ có khoản “Phải trả cho công ty mẹ”.

### 2.3. Ví dụ về Loại trừ

Công ty mẹ M thường xuyên bán hàng hóa cho công ty con C. Bảng cân đối kế toán của hai công ty vào ngày 31/12/2014 được minh họa ở bảng sau:

Công ty mẹ M Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng		Phải thu khách hàng	
- Công ty con C	6,00	- Công ty mẹ M	0,00
- Các công ty khác	7,00	- Các công ty khác	12,00

Hàng tồn kho	10,00	Hàng tồn kho	15,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	40,00	TSCĐ hữu hình	34,00
Đầu tư vào công ty con C	<u>30,00</u>	Đầu tư vào công ty con D	0,00
Tổng tài sản	<u>95,00</u>	Tổng tài sản	<u>62,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán		Phải trả người bán	
- Phải trả công ty con C	0,00	- Phải trả công ty mẹ M	6,00
- Phải trả người bán khác	5,00	- Phải trả người bán khác	0,00
Vay ngân hàng	30,00	Vay ngân hàng	20,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	30,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>95,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>62,00</u>

#### 2.4. Lời giải:

Các khoản loại trừ gồm:

TS “Đầu tư vào Cty con C” (30 tỷ) của Cty mẹ M được loại trừ cùng với khoản NV “Vốn CPPT” của Cty con C (30 tỷ)

TS “Phải thu Cty con C” (6 tỷ) của Cty mẹ M được loại trừ cùng với khoản “Nợ phải trả Cty mẹ M” (6 tỷ)

-> Tổng các khoản loại trừ là  $30 \text{ tỷ} + 6 \text{ tỷ} = 36 \text{ tỷ}$ . Các TS và NV còn lại được cộng lại cùng nhau để tạo nên Bảng CĐKT HN

Bảng CĐKT HN

Công ty M

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Ngày 31/12/210N

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Loại trừ (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	2,00	1,00		3,00
Phải thu khách hàng				
- Công ty con C	6,00		(6,00)	0,00
- Các công ty khác	7,00	12,00		19,00
Hàng tồn kho	10,00	15,00		25,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	40,00	34,00		74,00
Đầu tư vào công ty con C	30,00		(30,00)	0,00
Tổng tài sản	<u>95,00</u>	<u>62,00</u>	<u>(36,00)</u>	<u>121,00</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán				
- Phải trả công ty mẹ M		6,00	(6,00)	0,00
- Phải trả người bán khác	5,00			5,00
Vay ngân hàng	30,00	20,00		50,00
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	30,00	(30,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00		16,0
Tổng nguồn vốn	<u>9500</u>	<u>62,00</u>	<u>(36,00)</u>	<u>121,00</u>

## Ví dụ về Lợi ích CĐ KKS

Công ty mẹ M Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng		Phải thu khách hàng	
- Công ty con C	6,00	- Công ty mẹ M	0,00
- Các công ty khác	7,00	- Các công ty khác	12,00
Hàng tồn kho	10,00	Hàng tồn kho	25,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	40,00	TSCĐ hữu hình	34,00
Đầu tư vào công ty con C	<u>30,00</u>	Đầu tư vào công ty con D	0,00
Tổng tài sản	<u>95,00</u>	Tổng tài sản	<u>72,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán		Phải trả người bán	
- Phải trả công ty con C	0,00	- Phải trả công ty mẹ M	6,00
- Phải trả người bán khác	5,00	- Phải trả người bán khác	0,00
Vay ngân hàng	30,00	Vay ngân hàng	20,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	40,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>95,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>72,00</u>

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Loại trừ (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	2,00	1,00		3,00
Phải thu khách hàng				
- Công ty con C	6,00		(6,00)	0,00
- Các công ty khác	7,00	12,00		19,00
Hàng tồn kho	10,00	25,00		35,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	40,00	34,00		74,00
Đầu tư vào công ty con C	30,00		(30,00)	0,00
Tổng tài sản	<u>95,00</u>	<u>72,00</u>	<u>(36,00)</u>	<u>131,00</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán				
- Phải trả công ty mẹ M		6,00	(6,00)	0,00
- Phải trả người bán khác	5,00			5,00
Vay ngân hàng	30,00	20,00		50,00
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	40,00	(40,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(1,50)	14,50
Lợi ích CĐKKS			<u>11,50</u>	11,50
Tổng nguồn vốn	<u>95,00</u>	<u>72,00</u>	<u>(36,00)</u>	<u>121,00</u>

## Ví dụ về Lợi ích CĐ KKS và CPUD

Công ty mẹ M Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng CĐKT, 31/12/201N	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng		Phải thu khách hàng	
- Công ty con C	6,00	- Công ty mẹ M	0,00
- Các công ty khác	7,00	- Các công ty khác	12,00
Hàng tồn kho	10,00	Hàng tồn kho	25,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	46,00	TSCĐ hữu hình	54,00
Đầu tư vào Cty con C (CPPT)	<u>30,00</u>	Đầu tư vào công ty con D	0,00
Đầu tư vào Cty con C(CPUD)	<u>4,00</u>		
Cho C vay DH (mua TrP C)	<u>2,00</u>		
Tổng tài sản	<u>107,00</u>	Tổng tài sản	<u>92,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán		Phải trả người bán	
- Phải trả công ty trong TĐ	0,00	- Phải trả công ty mẹ M	6,00
- Phải trả người bán khác	5,00	- Phải trả người bán khác	0,00
Vay dài hạn Cty X		Vay dài hạn Cty M	2,00
Vay ngân hàng	42,00	Vay ngân hàng	18,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	40,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Vốn CP ưu đãi		Vốn CP ưu đãi	20,00
Tổng nguồn vốn	<u>107,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>92,00</u>

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Loại trừ (3)	Hợp nhất (4) =(1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	2,00	1,00		3,00
Phải thu khách hàng				
- Công ty con C	6,00		(6,00)	0,00
- Các công ty khác	7,00	12,00		19,00
Hàng tồn kho	10,00	25,00		35,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	46,00	54,00		100,00
Đầu tư vào công ty con C (CPPT)	30,00		(30,00)	<u>0,00</u>
Đầu tư vào công ty con C (CPUĐ)	4,00		(4,00)	<u>0,00</u>
Cho C vay dài hạn	2,00		(2,00)	<u>0,00</u>
Tổng tài sản	<u>107,00</u>	<u>92,00</u>	<u>(42,00)</u>	<u>157,00</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán				
- Phải trả công ty mẹ M		6,00	(6,00)	0,00
- Phải trả người bán khác	5,00			5,00
Vay dài hạn Cty mẹ M		2,00	(2,00)	0,00
Vay ngân hàng	42,00	18,00		60,00
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	40,00	(40,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	<u>(1,50)</u>	14,50
Vốn CPUĐ		20,00	<u>(20,00)</u>	0,00
Lợi ích CĐKKS			<u>27,50</u>	27,50
Tổng nguồn vốn	<u>107,00</u>	<u>92,00</u>	<u>(42,00)</u>	<u>157,00</u>



Công ty mẹ hay các cổ đông không kiểm soát. Ví dụ cuối năm 2014, công ty con C căn cứ vào đề nghị chi trả cổ tức 2014 là 3 tỷ đồng, kế toán ghi bút toán nhật ký như sau:

Nợ 421 Lãi chưa phân phối	3
Có 338X Cổ tức phải trả	3

*Cổ tức năm 2014 phải thu từ công ty con C*

Khi hợp nhất, khoản cổ tức phải trả trong bảng cân đối kế toán của công ty con C sẽ được loại trừ cùng với khoản cổ tức phải thu trong tài khoản của công ty mẹ M. Nếu công ty mẹ sở hữu 100% công ty con, chúng ta sẽ loại trừ toàn bộ các khoản cổ tức phải trả và phải thu này. Nếu công ty mẹ chỉ sở hữu một phần công ty con C, chúng ta chỉ loại trừ một phần. Phần không loại trừ sẽ là số cổ tức phải trả cho các cổ đông không kiểm soát và nó sẽ xuất hiện trên bảng cân đối kế toán như là một khoản nợ ngắn hạn.

Khi lập, tính Lợi ích cổ đông không kiểm soát và lãi lưu giữ, các số liệu liên quan cho cả hai công ty là các số liệu sau khi điều chỉnh cho các khoản cổ tức được đề nghị chia.

## 2.5. Ví dụ về cổ tức

Sau khi ghi các khoản cổ tức phải trả và phải thu của công ty con C và công ty mẹ M, bảng cân đối kế toán của công ty M và C vào ngày 31/12/2014 như bảng minh họa 26-7.

*Yêu cầu:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất công ty M.

Lời giải:

Các khoản điều chỉnh

- Có hai khoản loại trừ một phần trong cổ tức phải thu trong BCĐKT công ty mẹ M (2,25 tỷ) và cổ tức phải trả trong BCĐKT công ty con C (2,25 tỷ = 3 tỷ x 75%)

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát:

Vốn cổ phần phổ thông  $25\% \times 40 \text{ tỷ} = 10,0 \text{ tỷ}$

Lãi lưu giữ  $25\% \times 6 \text{ tỷ} = 1,5 \text{ tỷ}$

Tổng vốn chủ sở hữu  $11,5 \text{ tỷ}$

Cổ phần ưu đãi  $80\% \times 20 \text{ tỷ} = 16,0 \text{ tỷ}$

*Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát*  $27,5 \text{ tỷ}$

Chúng ta sẽ lập bảng cân đối kế toán hợp nhất công ty M như bảng minh họa 26-8.

Lưu ý:

- Toàn bộ vốn cổ phần ưu đãi của công ty con C (20 tỷ) sẽ được loại trừ toàn bộ vì 16 tỷ (80% x 20 tỷ) đã được tính và trình bày riêng biệt trong mục lợi ích của cổ đông không kiểm soát và 4 tỷ (20% x 20 tỷ) bị loại trừ cùng với khoản đầu tư cổ phần ưu đãi trong BCĐKT của công ty mẹ M.

Bảng 26-7

Công ty mẹ M Bảng cân đối kế toán Ngày 31/12/2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng cân đối kế toán Ngày 31/12/2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	3,75	Tiền	4,00
Phải thu khách hàng		Phải thu khách hàng	
- Công ty con C	6,00	- Công ty mẹ M	
- Các công ty khác	7,00	- Các công ty khác	12,00
Cổ tức phải thu	2,25		
Hàng tồn kho	10,00	Hàng tồn kho	25,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	46,00	TSCĐ hữu hình	54,00
Đầu tư vào công ty con C	<u>30,00</u>	Đầu tư vào công ty mẹ M	
Đầu tư cổ phiếu ưu đãi C (20%)	<u>4,00</u>		
Tổng tài sản	<u>109,00</u>	Tổng tài sản	<u>95,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán		Phải trả người bán	
- Phải trả công ty con C		- Phải trả công ty mẹ M	6,00
- Phải trả người bán khác	5,00	- Phải trả người bán khác	
Vay ngân hàng	40,00	Vay ngân hàng	20,00
Cổ tức phải trả (Đề nghị)	4,00	Cổ tức phải trả (Đề nghị)	3,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	40,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Vốn cổ phần ưu đãi		Vốn cổ phần ưu đãi	20,00
Tổng nguồn vốn	<u>109,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>95,00</u>

- Các khoản loại trừ về cổ tức phải thu và phải trả, các khoản phải thu và phải trả thương mại giữa các công ty trong tập đoàn đã được trình bày ở các ví dụ trên.

- Nếu có khoản cổ tức ưu đãi phải trả được đề nghị từ công ty con, thủ tục tương tự sẽ được áp dụng. Trước tiên cần phải cập nhật bảng cân đối kế toán của các công ty bao gồm cả khoản cổ tức ưu đãi phải trả này. Giả sử công ty con C đề nghị chỉ trả cổ tức ưu đãi năm 2014 cho các cổ đông ưu đãi là 3 tỷ (= 15% x 20 tỷ). Kế toán ghi:

Nợ 421 Lãi chưa phân phối

3

Có 338X Cổ tức ưu đãi phải trả

3

Các tài khoản lãi chưa phân phối được thực hiện trên cơ sở số sau khi điều chỉnh cổ tức được đề nghị phải trả.

Bảng 26-8

Công ty M

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT**

Ngày 31/12/2104

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Đ.chỉnh (3)	Hợp nhất (4) = (1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	3,75	4,00		7,75
Phải thu khách hàng				
- Công ty con C	6,00		(6,00)	0,00
- Các công ty khác	7,00	12,00		19,00
Cổ tức phải thu	2,25		(2,25)	0,00
Hàng tồn kho	10,00	25,00		35,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	46,00	54,00		100,00
Đầu tư vào công ty con C (CPPT)	<u>30,00</u>		(30,00)	<u>0,00</u>
Đầu tư vào công ty con C (CPUĐ)	<u>4,00</u>		(4,00)	<u>0,00</u>
Tổng tài sản	<u>109,00</u>	<u>95,00</u>	<u>(42,25)</u>	<u>161,75</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán				
- Phải trả công ty mẹ M		6,00	(6,00)	0,00
- Phải trả người bán khác	5,00			5,00
Vay ngân hàng	40,00	20,00		60,00
Cổ tức phải trả	4,00	3,00	(2,25)	4,75
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	40,00	(40,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(1,50)	14,50
Vốn cổ phần ưu đãi			(20,00)	0,00
Lợi ích cổ đông không kiểm soát		20,00	27,50	27,50

Tổng nguồn vốn	109,00	95,00	(42,25)	161,75
----------------	--------	-------	---------	--------

## 5. LỢI THẾ THƯƠNG MẠI PHÁT SINH TỪ VIỆC HỢP NHẤT

### 5.1. Lợi thế thương mại phát sinh như thế nào?

Trong các ví dụ trên, giá phí mua cổ phần của công ty mẹ luôn bằng với mệnh giá (par-value). Trên thực tế điều này rất ít khi xảy ra mà thường việc mua bán cổ phần với giá cao hơn hay thấp hơn mệnh giá cổ phần. Điều này làm cho kế toán trở nên phức tạp hơn.

Ví dụ: Công ty M mua 2 triệu cổ phần phổ thông của công ty C (mệnh giá 10.000đ/CP) từ một nhà đầu tư và phải trả với giá 12.000đ/CP bằng tiền gửi ngân hàng. Kế toán công ty M sẽ ghi:

Nợ 221 Đầu tư vào công ty C (Investment in C Co) (giá vốn) 24

Có 112 Tiền gửi ngân hàng (Cash at Bank) 24

*Trả tiền mua cổ phần phổ thông công ty C (tỷ đ)*

Tuy vậy cũng có nhiều trường hợp nhà đầu tư cũ chấp nhận đồng ý công ty M trả bằng cổ phiếu của công ty M. Thỏa thuận này thường hấp dẫn công ty M vì họ không phải bỏ ra một số lượng tiền lớn. Nhà đầu tư cũ vẫn duy trì mối liên hệ đầu tư gián tiếp vào công ty C thông qua công ty mẹ của nó. Giả sử các nhà đầu tư chấp nhận đổi một cổ phiếu mệnh giá 10.000đ/CP của công ty mẹ M lấy 2 cổ phiếu của công ty con C (mệnh giá 10.000đ/CP), tức giá thị trường của công ty M được đánh giá là 24.000 đ/CP (= 12.000đ x 2). Như vậy công ty M cần phát hành 1 triệu cổ phiếu mệnh giá 10.000đ/CP. Kế toán công ty mẹ M sẽ ghi bút toán nhật ký như sau (tỷ đ):

Nợ 221 Đầu tư vào công ty con C (Investment in C Co) 24

Có 4111 Vốn cổ phần phổ thông (Ordinary share Capital) 10

Có 4112 Thặng dư vốn phát hành (Share Premium Accounts) 14

*Phát hành 1 triệu cổ phiếu đổi lấy 2 triệu cổ phiếu của C*

Số tiền 24 tỷ đồng mà công ty mẹ M ghi chép trong sổ của nó theo giá vốn của khoản đầu tư vào công ty C có thể và thường là không bằng với giá trị sổ sách của tài sản thuần của C mà nó mua. Giả sử công ty C trong ví dụ trên không có các khoản lưu giữ (chưa phân phối) và các quỹ dự trữ, do vậy giá trị cổ phần phổ thông theo mệnh giá 20 tỷ bằng với giá trị sổ sách của tài sản công ty C.

Khi ban giám đốc công ty M đồng ý trả 24 tỷ cho việc đầu tư vào công ty C, họ phải tin tưởng rằng ngoài các tài sản hữu hình 20 tỷ, công ty C còn có các tài sản vô hình trị giá 4 tỷ đồng. Số tiền này trả vượt trên giá trị tài sản hữu hình đã mua được gọi là Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất (Goodwill arising on consolidation) đôi khi được gọi là thưởng hay phụ trội trên việc mua.

Tuân theo các thủ tục loại trừ thông thường, 20 tỷ vốn cổ phần phổ thông trong bảng cân đối kế toán của công ty con C sẽ được loại trừ hoàn toàn với 20 tỷ của khoản “Đầu tư vào

công ty con C” trên bảng cân đối kế toán của công ty mẹ M. Số còn lại 4 tỷ bên Nợ “Đầu tư vào công ty con C” sẽ không bị loại trừ và nó sẽ xuất hiện trên bảng cân đối kế toán hợp nhất dưới tiêu đề các tài sản vô hình dài hạn: Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất.

## 5.2. Lợi thế thương mại và lãi trước khi mua

Từ trước đến nay chúng ta giả định rằng công ty con C không có các khoản lãi lưu giữ và các quỹ dự trữ. Giả sử công ty con C có khoản lãi 3 tỷ trong thời kỳ trước khi bị mua, bảng cân đối kế toán của nó trước ngày được mua có thể trình bày ngắn gọn như sau:

	Tỷ đồng
Tổng tài sản hữu hình	<u>23</u>
Vốn cổ phần phổ thông	20
Lãi lưu giữ (chưa phân phối)	<u>3</u>
Tổng nguồn vốn	<u>(23)</u>

Nếu công ty mẹ M mua tất cả các cổ phần phổ thông của công ty con C, nó sẽ mua tất cả các tài sản hữu hình với giá trị sổ sách là 23 tỷ đ với giá 24 tỷ đ. Như vậy trong trường hợp này tài sản vô hình của C được định giá là 1 tỷ đ. Rõ ràng là tất cả các khoản lãi lưu giữ (gồm cả các quỹ doanh nghiệp như quỹ dự trữ, phát triển sản xuất kinh doanh) của công ty con trước khi được công ty mẹ mua phải được tổng hợp trong quy trình loại trừ để tính được giá trị của Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất. Nói một cách khác, không chỉ có vốn cổ phần phổ thông của công ty con mà cả các khoản lãi lưu giữ của nó trước khi được mua phải loại trừ tương ứng với tài sản “Đầu tư vào công ty con” trong tài khoản của công ty mẹ. Khoản dư không loại trừ 1 tỷ xuất hiện trên bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Kết quả của việc này là bất cứ khoản lãi lưu giữ trước khi mua của một công ty con là không được hợp lại (not aggregated) với các khoản lãi lưu giữ của công ty mẹ trên bảng cân đối kế toán hợp nhất. Lãi lưu giữ hợp nhất bao gồm lãi lưu giữ của công ty mẹ cộng với các khoản lãi lưu giữ sau khi mua của các công ty con.

## 5.3. Ví dụ lợi thế thương mại và lãi trước khi mua

Công ty Bình Minh mua 100% cổ phần của Công ty Minh Trang vào ngày 31/12/2014. Bảng cân đối kế toán của Công ty Bình Minh và Minh Trang vào ngày 31/12/2014 cho như sau:

Bảng 26-9

Công ty Bình Minh Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty Minh Trang Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn	33,00	Tài sản ngắn hạn	21,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	

TSCĐ hữu hình	46,00	TSCĐ hữu hình	34,00
Đầu tư vào công ty C (100% C)	<u>30,00</u>		
Tổng tài sản	<u>109,00</u>	Tổng tài sản	<u>55,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả	49,00	Nợ phải trả	29,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	20,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>109,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>55,00</u>

*Yêu cầu:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho Công ty Bình Minh.

*Lời giải:* Kỹ thuật để tính lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất có thể trình bày qua ví dụ này như sau:

Đơn vị: Tỷ đồng

Giá vốn khoản đầu tư của Công ty mẹ Bình Minh	30
Phần tài sản thuần mua được trình bày:	
Vốn cổ phần phổ thông	20
Lãi chưa phân phối (và các quỹ)	<u>6</u>
Tổng:	26
Phần trăm thuộc công ty mẹ (100%)	<u>26</u>
Lợi thế thương mại (Goodwill) (=30-26)	<u>4</u>

Từ đó ta lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của Công ty Bình Minh như bảng 26-10

Bảng 26-10

Công ty Bình Minh

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT**

Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Đ.chính (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2)+(3)
Tài sản (Assets)				
Tài sản ngắn hạn (Current assets)	33,00	21,00		54,00
Tài sản dài hạn (Non-current assets)				
TSCĐ hữu hình (Tangible non-current assets)	46,00	34,00		80,00
Đầu tư vào công ty con C (100% vốn C)	<u>30,00</u>		(30,00)	<u>0,00</u>

Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất (Goodwill)			4,00	4,00
Tổng tài sản (Total assets)	<u>109,00</u>	<u>55,00</u>	<u>(26,00)</u>	<u>138,00</u>
Nguồn vốn (Liabilities & Equity)				
Nợ phải trả (Liabilities)	49,00	29,00		78,00
Vốn chủ sở hữu (Equity)				
Vốn cổ phần phổ thông (Ordinary share)	50,00	20,00	(20,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối (Retained Earning)	10,00	6,00	(6,00)	10,00
Tổng nguồn vốn	<u>109,00</u>	<u>55,00</u>	<u>(26,00)</u>	<u>138,00</u>

#### 5.4. Hợp nhất kinh doanh theo VAS 11 và IFRS 3

Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất là một hình thức Lợi thế thương mại được mua, và do vậy nó được điều chỉnh bởi VAS 11 và IFRS 3. VAS 11 và IFRS 3 yêu cầu lợi thế thương mại đã mua phải được vốn hóa trong bảng cân đối kế toán hợp nhất và phải xem xét việc giảm giá trị của nó hàng năm

Lợi thế thương mại phát sinh do việc hợp nhất là sự chênh lệch giữa giá mua và giá trị tài sản thuần của công ty con được mua. Sự chênh lệch này có thể là số âm: Tổng hợp các giá trị hợp lý của các tài sản thuần riêng biệt được mua có thể lớn hơn số tiền của công ty mẹ bỏ ra trả cho họ. Đối xử “lợi thế thương mại âm” này có thể tóm lược như sau:

a) Công ty trước tiên cần đánh giá lại các số liệu mà chúng đã được xác định cả chi phí hợp nhất và các tài sản thuần có thể xác định của các công ty con. Phần việc này có thể xác định được các lỗi nếu có.

b) Bất cứ khoản lợi thế thương mại âm còn lại phải được ghi nhận ngay vào lỗ trong báo cáo kết quả kinh doanh.

## 6. KỸ THUẬT HỢP NHẤT VÀ VÍ DỤ

### 6.1. Tóm lược kỹ thuật hợp nhất

Chúng ta đã thảo luận các chủ đề về loại trừ, lợi ích thiểu số và lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất. Để dễ làm bảng cân đối kế toán hợp nhất có nhiều nghiệp vụ phức tạp, chúng ta có thể tóm lược kỹ thuật lập bảng cân đối kế toán hợp nhất theo 7 bước sau:

*Bước 1:* cập nhật các bảng cân đối kế toán nháp của các công ty con và công ty mẹ lưu ý các khoản cổ tức được đề nghị chi trả mà các công ty con có thể chưa ghi nhận.

*Bước 2:* đồng ý các tài khoản ngắn hạn liên công ty được điều chỉnh cho các khoản đang đi trên đường như hàng hay tiền đang trên đường.

*Bước 3:* Xác định các khoản loại trừ chung cho các bảng cân đối kế toán.

*Bước 4:* Tính Lợi ích cổ đông không kiểm soát

*Bước 5:* Tính lợi thế thương mại

*Bước 6:* Tính vốn cổ phần phổ thông và lãi lưu giữ (gồm cả các quỹ doanh nghiệp)

*Bước 7:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất theo yêu cầu. Kiểm tra chéo với các bản tính nhập ở trên.

## 6.2. Ví dụ tổng hợp về hợp nhất bảng cân đối kế toán

Công ty Nam Sao đầu tư vào Công ty Bình Minh 75% vốn cổ phần phổ thông vào 30/06/2013. Khi đó Công ty Bình Minh có khoản lãi lưu giữ là 2 tỷ đ. Không có sự thay đổi nào về vốn cổ phần phổ thông và lãi lưu giữ của Công ty Bình Minh kể từ ngày đó. Vào ngày 31/12/2014 Công ty Bình Minh đã xuất hàng hóa và xuất hóa đơn bán hàng cho Công ty Nam Sao trị giá 3 tỷ đ mà Công ty Nam Sao chưa nhận được. Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất được vốn hóa. Bỏ qua việc tính khấu hao và không có khoản giảm giá trị của lợi thế thương mại.

*Yêu cầu:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho Công ty Nam Sao.

Lời giải:

*Bước 1:* Đảm bảo chắc chắn rằng bảng cân đối kế toán của công ty mẹ và các công ty con đã được cập nhật, ghi nhận các khoản cổ tức đề nghị chi trả nhưng chưa trả Công ty Bình Minh.

Bảng 26-11

Công ty Nam Sao Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty Bình Minh Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng		Phải thu khách hàng	
- Công ty con C		- Công ty mẹ M	5,00
- Các công ty khác	16,00	- Các công ty khác	12,00
Cổ tức phải thu từ C	2,25		
Hàng tồn kho	12,00	Hàng tồn kho	25,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	41,00	TSCĐ hữu hình	52,00
Đầu tư vào công ty C-75% CP*	<u>33,75</u>		
Đầu tư vào công ty con C-CP ưu đãi	<u>4,00</u>		
Cho C vay dài hạn Mua trái phiếu C	<u>2,00</u>		
Tổng tài sản	<u>113,00</u>	Tổng tài sản	<u>95,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	



Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán		Phải trả người bán	
- Phải trả công ty trong tập đoàn	2,00	- Phải trả công ty mẹ M	10,00
- Phải trả người bán khác	5,00	- Phải trả người bán khác	3,00
Cổ tức phải trả	4,00	Cổ tức phải trả	2,00
Vay dài hạn công ty X		Vay dài hạn công ty M	34,00
Vay ngân hàng	42,00	Vay ngân hàng	
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	30,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
		Vốn cổ phần ưu đãi	10,000
Tổng nguồn vốn	<u>113,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>95,00</u>

\* 75% cổ phiếu phổ thông, 2,25 triệu CP x 15.000 đ/CP

Đã ghi nhận khoản cổ tức phải trả 3 tỷ. Công ty Nam Sao có khoản cổ tức phải thu từ Công ty Bình Minh là  $75\% \times 3 \text{ tỷ} = 2,25 \text{ tỷ}$ . Do vậy không có khoản điều chỉnh nào cần thực hiện.

*Bước 2:* Đồng ý với các tài khoản ngắn hạn.

Công ty Nam Sao có hàng tồn kho đang trên đường 3 tỷ, làm cho tổng hàng tồn kho là 15 tỷ ( $=12 \text{ tỷ} + 3 \text{ tỷ}$ ) và làm tăng khoản nợ phải trả cho Bình Minh lên 5 tỷ ( $= 2 \text{ tỷ} + 3 \text{ tỷ}$ ).

*Bước 3:* các khoản chung loại trừ (tỷ đồng), bao gồm:

	<u>Tỷ đồng</u>
Các khoản phải thu từ công ty mẹ (của công ty con)	5
Các khoản phải trả công ty con (của công ty mẹ)	5
Cổ tức phải thu từ công ty con (của công ty mẹ)	2,25
Cổ tức phải trả công ty mẹ (của công ty con)	2,25
Công ty mẹ cho công ty con vay	2
Công ty con vay công ty mẹ	2

*Bước 4:* Tính lợi ích cổ đông không kiểm soát – (tỷ đồng):

Cổ phần phổ thông ( $25\% \times 30$ )	7,5
Lãi lưu giữ và các quỹ công ty ( $25\% \times 6$ )	<u>1,5</u>
Cộng vốn chủ sở hữu	9
Cổ phần ưu đãi ( $60\% \times 10$ )	6
Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát	<u>15</u>

*Bước 5:* Tính lợi thế thương mại – (tỷ đồng):

Giá vốn đầu tư	33,75
Phần tài sản thuần mua:	
Vốn cổ phần phổ thông	30

Lãi lưu giữ và các quỹ khi mua	2
Tổng tài sản thuần	32
Phần tài sản thuộc công ty mẹ (75% x 32)	<u>24</u>
Lợi thế thương mại (33,75 – 24)	<u>9,75</u>

Lợi thế thương mại này phải được trừ từ các khoản lãi lưu giữ hợp nhất.

*Bước 6:* Tính lãi lưu giữ hợp nhất (gồm cả các quỹ doanh nghiệp) – (tỷ đồng):

	Nam Sao	Bình Minh
Lãi lưu giữ của Nam Sao	10,00	
Trừ lãi lưu giữ hiện tại của Bình Minh		6,00
Trừ lãi lưu giữ khi mua Bình Minh		<u>(2,00)</u>
Lãi lưu giữ sau khi mua (6-2)		<u>(4,00)</u>
Phần lãi lưu giữ của Nam Sao (75% x 4)	3,00	
Tổng lãi lưu giữ hợp nhất (10+3)	<u>13,00</u>	

*Bước 7:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất (xem bảng minh họa 26-12)

## 7. CÁC GIAO DỊCH NỘI BỘ TẬP ĐOÀN

Bảng 26-12

Công ty Nam Sao

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Đ.chính (3)	Hợp nhất (4) = (1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	2,00	1,00		3,00
Phải thu khách hàng				
- Các công ty trong tập đoàn		5,00	(5,00)	0,00
- Các công ty khác	16,00	12,00		28,00
Cổ tức phải thu từ C	2,25		(2,25)	0,00
Hàng tồn kho	15,00	25,00		40,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	41,00	52,00		93,00
Đầu tư vào công ty con C, 75% CP phổ thông của C. 2,25 triệu CP phổ thông x 15.000đ/CP	<u>33,75</u>		(33,75)	<u>0,00</u>
	<u>4,00</u>		(4,00)	<u>0,00</u>

Đầu tư cổ phiếu ưu đãi C.ty C (mệnh giá, 40% C)	<u>2,00</u>		(2,00)	<u>0,00</u>
Cho C vay dài hạn			9,75	<u>9,75</u>
Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất	<u>116,00</u>	<u>95,00</u>	<u>(37,25)</u>	<u>173,75</u>
Tổng tài sản				
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán	5,00		(5,00)	0,00
- Phải trả liên công ty	5,00	10,00		15,00
- Phải trả người bán khác	4,00	3,00	(2,25)	4,75
Cổ tức phải trả		2,00	(2,00)	0,00
Vay dài hạn công ty mẹ	42,00	34,00		76,00
Vay ngân hàng				
Vốn chủ sở hữu	50,00	30,00	(30,00)	50,00
Vốn cổ phần phổ thông	10,00	6,00	(3,00)	13,00
Lợi nhuận chưa phân phối		10,00	(10,00)	0,00
Vốn cổ phần ưu đãi			15,00	15,00
Lợi ích cổ đông không kiểm soát	116,00	<u>95,00</u>	<u>(37,25)</u>	<u>173,75</u>
Tổng nguồn vốn				

Điều này sẽ tạo nên hai vấn đề là:

a) Mặc dù công ty A có một khoản lãi từ việc bán hàng cho công ty B, nhưng đứng từ góc độ tập đoàn thì tập đoàn không thể gọi là bán hàng hoặc được một khoản lãi cho đến khi các khách hàng bên ngoài mua hàng của công ty B.

b) Bất cứ khoản hàng mua nào của công ty B từ công ty A mà nó chưa bán được cho khách hàng bên ngoài cho đến ngày cuối năm sẽ nằm trong hàng tồn kho của Công ty B. Giá trị của nó trên bảng cân đối kế toán sẽ khác với giá trị hàng tồn kho của tập đoàn.

Mục tiêu của các tài khoản hợp nhất là để trình bày tình hình tài chính của các công ty có liên hệ với nhau như là một đơn vị kinh doanh riêng biệt, tức là tập đoàn. Điều này nghĩa là trong bảng cân đối kế toán hợp nhất chỉ có các khoản lãi được ghi nhận khi nó được hưởng bởi tập đoàn trong việc cung cấp hàng hóa và dịch vụ ra bên ngoài và tương tự như vậy, hàng tồn kho trong bảng cân đối kế toán hợp nhất được định giá theo giá vốn của tập đoàn.

Giả sử công ty mẹ M mua 3 tỷ hàng hóa và bán với giá 3,6 tỷ cho một công ty con 100% vốn của mình. Hàng hóa cuối năm vẫn nằm trong kho của công ty và nó xuất hiện trên bảng cân đối kế toán của công ty con C là 3,6 tỷ. Trong trường hợp này công ty mẹ ghi nhận một khoản lãi là 0,6 tỷ trong tài khoản của nó, nhưng từ góc độ của tập đoàn, các số liệu sẽ là:

Giá vốn hàng bán	3 tỷ
Bán cho bên ngoài	không
Hàng tồn kho cuối kỳ theo giá vốn	3 tỷ
Lãi/Lỗ	không

Nếu chúng ta cộng các số liệu lãi lưu giữ và hàng tồn kho trong các bảng cân đối kế toán của công ty mẹ M và công ty con C để ra số liệu hợp nhất cho lãi lưu giữ và hàng tồn kho thì mỗi loại này sẽ báo cáo cao hơn giá trị thực là 0,6 tỷ. Do vậy việc điều chỉnh cho sự hợp nhất sẽ như sau:

Nợ 421 Lãi lưu giữ tập đoàn	0,6
Có 156 Hàng tồn kho tập đoàn	0,6

*Điều chỉnh giảm giá trị hàng tồn kho và lãi lưu giữ tương ứng*

### 7.1. Ví dụ giao dịch thương mại nội bộ tập đoàn

Một năm về trước, công ty M mua 200% 2 triệu cổ phần phổ thông của công ty C với giá 15.000đ/CP khi lãi lưu giữ của C là 2 tỷ đồng. Ngày 31/12/2014 bảng nhập cân đối kế toán của công ty mẹ M và công ty con C được cho ở bảng minh họa 26-13. Trong năm công ty con C đã bán hàng cho công ty mẹ là 8 tỷ đồng với lãi gộp là 20% trên giá bán. Tại ngày của bảng cân đối kế toán, có 3 tỷ đồng hàng hóa này vẫn chưa bán đang nằm trong hàng tồn kho của công ty mẹ M. Cùng ngày, công ty mẹ còn nợ công ty con 2 tỷ đồng cho những hàng hóa đã mua và nợ này bao gồm trong các khoản phải trả thương mại của công ty mẹ và khoản phải thu của công ty con C. Lợi thế thương mại phát sinh trong hợp nhất được khấu hao/ ghi giảm 2 tỷ đồng/ năm.

Yêu cầu: Hãy lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho công ty mẹ M.

Lời giải:

Bảng 26-13

Công ty mẹ M Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn	33,00	Tài sản ngắn hạn (gồm 2 tỷ phải thu từ công ty mẹ)	21,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	46,00	TSCĐ hữu hình	34,00
Đầu tư vào công ty con C	<u>30,00</u>		
Tổng tài sản	<u>109,00</u>		
Nguồn vốn		Tổng tài sản	<u>55,00</u>
Nợ phải trả (gồm 2 tỷ phải trả công ty con)	49,00	Nguồn vốn	
		Nợ phải trả	29,00

Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	20,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>109,00</u>	Tổng nguồn vốn	<u>55,00</u>

## a. Tính lợi thế thương mại thuần – Tỷ đồng:

Giá vốn khoản đầu tư của công ty mẹ	30,00
Phần tài sản thuần mua:	
Vốn cổ phần phổ thông	20,00
Lãi chưa phân phối trước khi mua	<u>2,00</u>
Tổng tài sản thuần mua	22,00
Phần thuộc công ty mẹ (100%)	<u>22,00</u>
Lợi thế thương mại	8,00
Trừ khoản giảm giá trị (khấu hao) (8 tỷ:4)	(2,00)
Lợi thế thương mại thuần	<u>6,00</u>

## b. Tính lãi lưu giữ hợp nhất – Tỷ đồng:

	Công ty mẹ	Công ty con
Lãi lưu giữ	10,00	6,00
Trừ lãi chưa thực hiện 20% x 3 tỷ	(0,60)	
Trừ lãi trước khi mua công ty con		<u>(2,00)</u>
Lãi lưu giữ sau khi mua (6-2)		4,00
Phần lãi lưu giữ của M (100% x 4)	4,00	
Lãi lưu giữ hợp nhất (10-0,6+4)	<u>13,40</u>	
Trừ khấu hao lợi thế thương mại (8 tỷ:4)	(2,00)	
Lãi lưu giữ hợp nhất thuần sau khấu hao (13,4 - 2)	<u>11,40</u>	

## c. Tính tài sản ngắn hạn – Tỷ đồng:

Tài sản ngắn hạn công ty mẹ	33,00
Tài sản ngắn hạn công ty con	21,00
Trừ tài khoản ngắn hạn của C bị loại trừ	(2,00)
Tổng tài sản ngắn hạn công ty con (21-2)	<u>19,00</u>
Tài sản ngắn hạn chưa điều chỉnh (33+19)	52,00
Trừ lãi chưa thực hiện từ việc đánh giá hàng tồn kho	<u>(0,60)</u>
Tài sản ngắn hạn (52-0,60)	<u>51,40</u>

## d. Tính nợ ngắn hạn – Tỷ đồng:

Trên BCĐKT công ty mẹ	49,00
Trừ khoản phải trả công ty con bị loại trừ	(2,00)

Trên BCDKT công ty con 29,00

Tổng nợ ngắn hạn hợp nhất (49-2+29) 76,00

e. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất: Cột điều chỉnh các (\*) xem ở phần a-d ở trên.

Bảng 26-14

Công ty M

### BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Đ.chỉnh (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn	33,00	21,00	(2,60) (*c)	51,40
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	46,00	34,00		80,00
Đầu tư vào công ty con C-C.P. phổ thông	<u>30,00</u>		(30,00)	<u>0,00</u>
Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất	-		6,00 (*a)	6,00
Tổng tài sản	<u>109,00</u>	<u>55,00</u>	<u>(26,60)</u>	<u>137,40</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả	49,00	29,00		76,00
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	20,00	(20,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(4,60) (*b)	11,40
Tổng nguồn vốn	<u>109,00</u>	<u>55,00</u>	<u>(26,60)</u>	<u>137,40</u>

## 7.2. Lợi ích không kiểm soát trong các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện

Khi một công ty mẹ không sở hữu hoàn toàn một công ty con, thì các giao dịch nội bộ tập đoàn giữa các công ty này sẽ phức tạp hơn. Nếu một công ty con C bị công ty mẹ M sở hữu 75% và bán hàng hóa cho công ty mẹ 3 tỷ cộng thêm 0,6 tỷ tiền lãi và nếu những hàng này vào ngày của bảng cân đối kế toán (cuối năm) vẫn chưa bán được cho người ngoài, thì khoản lãi chưa thực hiện 0,6 tỷ đồng của công ty con C và là chi phí của công ty mẹ M sẽ một phần thuộc lợi ích của các cổ đông không kiểm soát của công ty con c. Lợi ích của cổ đông không kiểm soát của công ty con C sẽ là  $25\% \times 0,6 \text{ tỷ} = 0,15 \text{ tỷ}$ , nó sẽ xuất hiện và sẽ được ghi nhận.

Có ba giải pháp có thể chấp nhận liên quan đến việc xử lý các khoản lãi nội bộ tập đoàn:

a) Chi loại bỏ phần lãi của tập đoàn được hưởng phải gánh chịu.

b) Loại bỏ toàn bộ phần lãi tập đoàn được hưởng và tính cho các cổ đông không kiểm soát phải chịu tương ứng với cổ phần phổ thông của họ.

c) Loại bỏ toàn bộ phần lãi mà không tính cho các cổ đông không kiểm soát (giảm lãi lưu giữ tập đoàn với toàn bộ số lãi nội bộ được tính)

Giải pháp b) thương được coi là thực tế tốt nhất và các bút toán do vậy sẽ như sau:

Nợ (giảm) Lãi lưu giữ tập đoàn xxx

Nợ (giảm) Lợi ích cổ đông không kiểm soát xxx

Có (giảm) Hàng tồn kho tập đoàn xxx

*Ghi giảm lãi lưu giữ của tập đoàn phải chịu và giảm phần Lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng của họ phải gánh chịu.*

### 7.3. Ví dụ: Lợi ích không kiểm soát và lãi nội bộ tập đoàn

Công ty M sở hữu 75% vốn chủ sở hữu của công ty C. Trong năm 2014, công ty C bán cho công ty M 3 tỷ giá vốn với giá bán là 3,6 tỷ. Công ty M vẫn chưa bán được những hàng này cho đến ngày của bảng cân đối kế toán. Bảng nhập cân đối kế toán của các công ty vào ngày 31/12/2014 như bảng 26-15 dưới đây:

Bảng 26-15

Công ty mẹ M Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty con C Bảng cân đối kế toán Ngày 31.12.2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Hàng tồn kho	16,00	Hàng tồn kho	13,00
Phải thu thương mại	17,00	Phải thu thương mại	18,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	40,00	TSCĐ hữu hình	34,00
Đầu tư vào công ty con C	<u>22,50</u>		
Tổng tài sản	<u>95,50</u>	Tổng tài sản	<u>65,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả	35,50	Nợ phải trả	29,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	30,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>95,50</u>	Tổng nguồn vốn	<u>65,00</u>

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho công ty M vào ngày 31/12/2014.

Lời giải: Lãi của công ty con C nhưng chưa thực hiện nhìn từ góc độ tập đoàn là 0,6 tỷ đồng. 75% của nó là (0,45 tỷ) là thuộc tập đoàn và 25% (0,15 tỷ) thuộc các thiểu số ngoài tập đoàn.

	Công ty mẹ	Công ty con
<i>Lãi lưu giữ</i>	<u>Tỷ đồng</u>	<u>Tỷ đồng</u>
Lãi lưu giữ	10,00	6,00
Trừ lãi chưa thực hiện		<u>(0,60)</u>
Lãi lưu giữ công ty con (6-0,6)		5,40
Phần của M trong C (75% x 5,4)	<u>4,05</u>	
Lãi lưu giữ hợp nhất (10+4,05)	<u>14,05</u>	
<i>Lợi ích cổ đông không kiểm soát</i>		
Vốn cổ phần phổ thông (25% x 30)		7,50
Lãi lưu giữ 25% x (6-0,6)		<u>1,35</u>
Cộng lợi ích thiểu số (7,5 + 1,35)		<u>8,85</u>

Bảng 26-16

Công ty M

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Đ.chỉnh (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2)+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Hàng tồn kho	16,00	13,00	(0,60)	28,40
Phải thu thương mại	17,00	18,00		35,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	40,00	34,00		74,00
Đầu tư vào công ty C, 75% CP phổ thông	<u>22,50</u>		(22,50)	<u>0,00</u>
Tổng tài sản	<u>95,50</u>	<u>65,00</u>	<u>(23,10)</u>	<u>137,40</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả	35,50	29,00		64,50
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	30,00	(30,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(1,95)	14,05
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			8,85	8,85
Tổng nguồn vốn	<u>95,50</u>	<u>65,00</u>	<u>(23,10)</u>	<u>137,40</u>



## **7.4. Dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn**

### **7.4.1. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn**

(1). Công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và trên Báo cáo tài chính của các công ty con (kể cả công ty con sở hữu gián tiếp) nếu khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn (giữa công ty mẹ và các công ty con, giữa các công ty con với nhau).

Riêng các khoản dự phòng phải thu khó đòi giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn và các công ty liên doanh, liên kết của tập đoàn vẫn được giữ nguyên và trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

(2). Công ty mẹ có trách nhiệm loại trừ toàn bộ số chi phí phát sinh trong kỳ liên quan đến số dự phòng phải thu khó đòi bị loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

(3). Khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi phát sinh trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Kế toán phải xác định ảnh hưởng từ việc loại trừ các khoản dự phòng phải thu khó đòi tới Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

(5). Công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tổng hợp về các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn với các nội dung sau:

- Số dư đầu kỳ;
- Số dự phòng trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập trong kỳ;
- Số dư cuối kỳ;
- Thuế suất thuế TNDN đơn vị được hưởng.

### **7.4.2. Kế toán các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn**

7.4.2.1. Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng được trích lập trong kỳ, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi	xxx
Có Chi phí quản lý doanh nghiệp	xxx

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng phải thu khó đòi trích lập trong kỳ nếu số dự phòng trích lập được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng trích lập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại xxx

Có Thuế TNDN hoãn lại phải trả xxx

7.4.2.2. Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi đã được trích lập từ kỳ trước

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu khó đòi

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng khó đòi đã trích lập từ kỳ trước nếu số dự phòng trích lập đã được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ trước của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng đã trích lập từ kỳ trước nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

7.4.2.3. Xử lý khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi trong kỳ

a) Trường hợp phát sinh việc hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ khoản hoàn nhập dự phòng trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

b) Nếu khoản dự phòng đã trích lập từ kỳ trước chưa được hoàn nhập hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ số dư còn lại của khoản dự phòng.

c) Xử lý thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận thuế hoãn lại phải trả bằng toàn bộ số dư khoản dự phòng tại thời điểm đầu kỳ (chưa tính đến số được hoàn nhập trong kỳ này), ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

- Khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, kế toán ghi giảm số thuế hoãn lại phải trả bằng số dự phòng được hoàn nhập nhân (x) thuế suất thuế TNDN, ghi:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Có chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

## **7.5. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất**

### **7.5.1. Nguyên tắc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho**

(1). Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh số dư khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho (được lập trên Báo cáo tài chính riêng của các đơn vị trong nội bộ tập

đoàn) đối với số hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn nhưng chưa bán ra bên ngoài tập đoàn tại thời điểm cuối kỳ.

(2). Đối với dự phòng giảm giá hàng tồn kho, chỉ xem xét các khoản dự phòng đã trích lập cho số hàng tồn kho được mua trong nội bộ tập đoàn có dấu hiệu bị giảm giá so với giá trị ghi sổ của bên mua. Số dự phòng được chấp nhận trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất phải đảm bảo điều kiện khi cộng với giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho trên báo cáo tài chính của bên mua không lớn hơn giá gốc của hàng tồn kho đó tại bên bán.

(3). Trường hợp bán hàng tồn kho lỗ

Trường hợp khi bán hàng tồn kho, bên bán xét thấy giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ nên chấp nhận bán hàng tồn kho với mức giá trị thuần có thể thực hiện được thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất không phải điều chỉnh khoản lỗ do bán hàng tồn kho vì đây là lỗ đã thực hiện. Nếu cuối kỳ, giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho tại bên mua lại tiếp tục giảm so với giá trị ghi sổ (giá mua) thì bên mua phải trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Trường hợp này, không phải điều chỉnh dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

(4). Trường hợp bán hàng tồn kho lãi

Trường hợp bán hàng tồn kho lãi, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ khoản lãi chưa thực hiện. Nếu cuối kỳ giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua hàng, bên mua sẽ trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, việc điều chỉnh khoản dự phòng này trên Báo cáo tài chính hợp nhất được xử lý như sau:

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua do giá trị hàng tồn kho được phản ánh trên Báo cáo tài chính hợp nhất là giá gốc tại bên bán.

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua và nhỏ hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại bỏ phần giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua tương ứng với khoản lãi chưa thực hiện. Chỉ phần chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ nhỏ hơn giá gốc tại bên bán mới được trình bày trên chỉ tiêu dự phòng giảm giá hàng tồn kho của Báo cáo tài chính hợp nhất.

(5). Việc ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

### **7.5.2. Kế toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất**

(1). Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán

phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	xxx
Có Giá vốn hàng bán	xxx

(2). Đối với số dự phòng giảm giá hàng tồn kho trích lập từ các kỳ trước, nếu lượng hàng tồn kho này đến kỳ sau vẫn chưa được bán cho một bên thứ ba bên ngoài tập đoàn và khoản dự phòng chưa được hoàn nhập, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	

(3). Khi hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong kỳ

Nợ Giá vốn hàng bán	
---------------------	--

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	
---	--

- Điều chỉnh số dư dự phòng chưa hoàn nhập hết

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
-----------------------------------	--

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	
---	--

(4). Các bút toán ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

## **7.6. Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh**

(1). Khi giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả trên báo cáo tài chính riêng của công ty con khác biệt so với giá trị hợp lý, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại:

a) Trường hợp giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty con cao hơn giá trị ghi sổ, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ)	
--	--

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM)	
---	--

Nợ Tài sản thuần (nếu giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ)	
--	--

Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ)	
---	--

Có Đầu tư vào công ty con	
---------------------------	--

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần cao hơn giá trị ghi sổ)

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	
------------------------------------	--

b) Trường hợp giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty con nhỏ hơn giá trị ghi sổ, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, kế toán ghi nhận tài sản thuế hoãn lại, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ)

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM)

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần nhỏ hơn giá trị ghi sổ)

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

    Có Tài sản thuần (giá trị hợp lý thấp hơn giá trị ghi sổ)

    Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ)

    Có Đầu tư vào công ty con

(2). Công ty mẹ không được ghi nhận thuế hoãn lại phải trả đối với lợi thế thương mại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh.

## 8. BÁN TÀI SẢN DÀI HẠN TRONG NỘI BỘ TẬP ĐOÀN

Các công ty trong tập đoàn có thể mua bán các tài sản dài hạn (cố định). Đối với từng công ty riêng biệt, việc ghi nhận giống như việc mua bán tài sản cố định thông thường từ những người không liên quan. Công ty bán tài sản sẽ ghi nhận một khoản lãi hay lỗ từ việc bán tài sản, trong khi công ty mua sẽ ghi nhận tài sản theo giá vốn đã mua và sử dụng nó như là một cơ sở cho việc tính khấu hao.

Trong việc hợp nhất, chúng ta phải áp dụng nguyên tắc “đơn vị tập đoàn” riêng biệt. Bảng cân đối kế toán phải trình bày tất cả các tài sản theo giá vốn của nó và chi phí khấu hao phải dựa trên cơ sở giá vốn đó. Có hai sự điều chỉnh sẽ cần sử dụng để đạt được việc này:

a. Một khoản điều chỉnh đối với lãi lưu giữ và nguyên giá tài sản dài hạn để loại bỏ bất cứ yếu tố lãi hoặc lỗ chưa thực hiện. Điều này cũng tương tự trong việc điều chỉnh được yêu cầu về lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho.

b. Một khoản điều chỉnh về lãi lưu giữ và khấu hao lũy kế được thực hiện để đảm bảo khấu hao hợp nhất là dựa trên cơ sở nguyên giá của tài sản đối với tập đoàn.

Các bút toán nhật ký được thực hiện như sau:

a) Công ty mẹ bán tài sản dài hạn:

Nợ (giảm) Lãi lưu giữ tập đoàn	xxx	
Có (giảm) Tài sản dài hạn		xxx
Nợ (giảm) Tài sản dài hạn	xxx	
Có (tăng) Lãi lưu giữ tập đoàn		xxx
Có (tăng) Lợi ích cổ đông không kiểm soát		xxx

*Điều chỉnh số khấu hao thêm*

b) Công ty con bán tài sản: Kế toán điều chỉnh theo các bút toán sau:

b1) Nhằm loại bỏ khoản lãi nội bộ do việc mua bán tài sản trong cùng tập đoàn và điều chỉnh nguyên giá tài sản về đúng giá trị của nó:

Nợ (giảm) Lãi lưu giữ tập đoàn (theo % M)	xxx
Nợ (giảm) Lợi ích cổ đông không kiểm soát	xxx

(Theo % cổ phần của cổ đông không kiểm soát)

Có (giảm) Tài sản dài hạn

xxx

b2) Do lãi lưu giữ công ty mẹ trước khi hợp nhất đã trừ khấu hao trên cơ sở giá mua tài sản gồm cả khoản lãi nội bộ, nay khi làm báo cáo hợp nhất kế toán phải cộng thêm vào khoản lãi lưu giữ này số tiền khấu hao trên phần lãi nội bộ do mua bán tài sản trong cùng tập đoàn:

Nợ (tăng) Tài sản dài hạn xxx

Có (tăng) Lãi lưu giữ tập đoàn xxx

*Điều chỉnh số khấu hao thêm*

Ví dụ: Bán tài sản dài hạn trong nội bộ tập đoàn

Công ty M sở hữu 75% vốn chủ sở hữu của công ty C. Ngày 1/1/2014 công ty C bán một nhà máy cho công ty M với giá 10 tỷ đồng. Giá vốn của nhà máy là 8 tỷ đồng. Bảng cân đối kế toán của các công ty trình bày lãi lưu giữ liên quan vào ngày 31/12/2014 như sau:

Công ty M: sau khi tính thêm chi phí khấu hao 10% trên nhà máy 25 tỷ đ.

Công ty C: bao gồm cả lãi trên việc bán nhà máy 16 tỷ đ.

*Yêu cầu:* Tính và trình bày tài khoản lãi lưu giữ (chưa phân phối)

*Lời giải:* Lãi lưu giữ tập đoàn (hợp nhất) được tính và trình bày như sau:

	Công ty M	Công ty C
Lãi lưu giữ hợp nhất	<u>Tỷ đồng</u>	<u>Tỷ đồng</u>
Theo dữ liệu đã cho	25	16
Thanh lý nhà máy		
Lãi		(2)
Cộng khấu hao (10% x 2 tỷ)	<u>0,2</u>	
Tổng	25,2	14
Phần của công ty mẹ trong công ty con 75% x 14	<u>10,5</u>	
Tổng lãi lưu giữ hợp nhất tập đoàn (25,2 + 10,5)	<u>35,7</u>	

Lưu ý:

1) Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lãi lưu giữ của công ty C là  $25\% \times (16-2)$  tỷ = 3,5 tỷ

2) Tài sản được ghi giảm xuống theo giá gốc và được khấu hao trên cơ sở các khoản lãi được loại trừ ra. Báo cáo lãi lỗ của tập đoàn cho năm vì vậy cũng giảm đi một số lãi thuần là  $(2 \text{ tỷ} \times 75\%) - 0,2 = 1,3$  tỷ đồng.

#### 9. Tóm lược bảng cân đối kế toán hợp nhất

Mục đích	Chỉ ra tài sản thuần mà công ty mẹ kiểm soát và sở hữu những tài sản này.
----------	---

Vốn cổ phần	Tài sản thuần luôn là 100% công ty mẹ cộng phần % công ty mẹ sở hữu vốn chủ sở hữu được quyền biểu quyết trong các công ty con. Chỉ có của công ty mẹ mà thôi
Lý do	Báo cáo đơn giản cho các cổ đông công ty mẹ theo một cách khác.
Lãi lưu giữ, quỹ	100% công ty mẹ cộng phần % của tập đoàn trong lãi lưu giữ sau khi mua của các công ty con trừ đi các khoản điều chỉnh hợp nhất.
Lý do	Trình bày số tập đoàn thực tế sở hữu tổng Tài sản trừ Nợ phải trả.
Lợi ích không kiểm soát	Phần của các cổ đông không kiểm soát ngoài tập đoàn đối với tài sản thuần đã hợp nhất của các công ty con.
Lý do	Chỉ ra quy mô mà các bên khác sở hữu tài sản thuần mà chúng nằm dưới sự kiểm soát của công ty mẹ.

### Tóm lược chương

Chương này thảo luận các nguyên tắc để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất đơn giản. Cụ thể là các thủ tục được trình bày để giải quyết các vấn đề 1) các khoản loại trừ, 2) tính các lợi ích thiểu số và 3) tính Lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất.

Bảy bước được đề nghị trong việc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất gồm *Bước 1*. Cập nhật các bảng cân đối kế toán nháp của các công ty con và công ty mẹ lưu ý đến các khoản cổ tức được đề nghị chi trả mà các công ty có thể chưa ghi nhận. *Bước 2*. Đồng ý các tài khoản ngắn hạn liên công ty được điều chỉnh cho các khoản đang đi trên đường như hàng hay tiền đang trên đường. *Bước 3*. Xác định các khoản loại trừ chung cho các bảng cân đối kế toán. *Bước 4*. Tính lợi ích của cổ đông không kiểm soát. *Bước 5*. Tính lợi thế thương mại. *Bước 6*. Tính vốn cổ phần phổ thông và lãi lưu giữ (gồm cả các quỹ doanh nghiệp). *Bước 7*. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất theo yêu cầu. Kiểm tra chéo với các bản tính nháp ở trên.

Khi các công ty trong tập đoàn có mua bán hàng hóa hoặc tài sản cố định, chúng ta cần thiết phải điều chỉnh để lập báo cáo tài chính hợp nhất cho đúng. Nguyên tắc chung hướng dẫn là bảng cân đối kế toán hợp nhất phải trình bày các tài sản của tập đoàn theo giá vốn của nó. Bất cứ khoản lãi nào phát sinh từ các giao dịch liên công ty hay nội bộ tập đoàn phải được loại trừ từ các tài khoản của tập đoàn trừ khi nó được thực hiện, bán cho người ngoài tập đoàn.

### Câu hỏi và bài tập

1. Công ty Cagavi sở hữu 75% Công ty Ticalolo. Ticalolo bán hàng hóa cho Cagavi với giá bán bằng giá vốn cộng thêm 20%. Tổng số hàng mà Ticalolo đã bán cho Cagavi trong năm 2014 là 100 tỷ đồng (đ). Trong đó có 6 tỷ đ Cagavi vẫn chưa bán hết, đang nằm trong hàng tồn kho vào cuối ngày 31/12/2014. Tính số lãi gộp tổng thể mà tập đoàn Cagavi phải điều chỉnh giảm cho việc lập báo cáo hợp nhất.

2. Công ty Vinanucha sở hữu 75% vốn chủ sở hữu biểu quyết của Công ty Nuchadu. Nuchadu bán nước mắm cho Vinanucha với giá bằng giá vốn cộng thêm 1/3 giá vốn (33,33%). Ngày

31/12/2013 Vinanucha còn 10 tỷ hàng tồn kho này và đến ngày 31/12/2014 nó còn 15 tỷ hàng tồn kho này. Lãi lưu giữ hợp nhất *thuộc các cổ đông của công ty mẹ* Vinanucha phải được điều chỉnh bao nhiêu? Bỏ qua thuế.

3. Trong việc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích thiểu số bao gồm những bộ phận nào?

4. Bút toán nhật ký nào cần thực hiện trước khi hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ chưa ghi nhận một khoản cổ tức phải thu từ một công ty con?

5. Lợi thế thương mại có thể là số âm, đúng hay sai?

6. *Bài tập tổng hợp về việc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất.*

Công ty Đại Phát Tài mua 75% cổ phần phổ thông của Công ty Phát Tài (2,25 triệu cổ phần) với giá 15.000đ/cổ phần. Lãi lưu giữ (gồm cả các quỹ công ty) của Phát Tài tại ngày được mua là 2 tỷ đồng. Bảng cân đối kế toán nhập của các công ty ngày 31/12/2016 ở bảng 26-17. Cho đến hết ngày 31/12/2014 Công ty Đại Phát Tài chưa ghi nhận khoản cổ tức phải thu mới được đề nghị từ Công ty Phát Tài (trước cuối năm). Ngày 30/12/2014 Công ty Phát Tài đã gửi một séc trị giá 1 tỷ đồng trả cho Công ty Đại Phát Tài (Phát Tài đã ghi giảm tiền gửi ngân hàng và giảm phải trả), nhưng Đại Phát Tài chưa nhận được số tiền này cho tới ngày 03/01/2015. Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất sẽ được khấu hao. Số tiền khấu hao lợi thế thương mại cho kỳ là 1,95 tỷ đồng.

Bảng 26-17

Công ty Đại Phát Tài Bảng cân đối kế toán Ngày 31/12/2014	Đơn vị Tỷ đồng	Công ty Phát Tài Bảng cân đối kế toán Ngày 31/12/2014	Đơn vị Tỷ đồng
Tài sản		Tài sản	
Tài sản ngắn hạn		Tài sản ngắn hạn	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng	16,00	Phải thu khách hàng	16,00
Hàng tồn kho	15,00	Hàng tồn kho	24,00
Tài sản dài hạn		Tài sản dài hạn	
TSCĐ hữu hình	41,00		40,00
Đầu tư vào công ty PT-CP phổ thông	<u>33,75</u>		
Cho công ty con vay	<u>3,00</u>		
Tổng tài sản	<u>110,75</u>	Tổng tài sản	<u>81,00</u>
Nguồn vốn		Nguồn vốn	
Nợ phải trả		Nợ phải trả	
Phải trả người bán	11,00	Phải trả người bán	10,00
Cổ tức phải trả	4,00	Cổ tức phải trả	3,00



Vay nội bộ tập đoàn		Vay công ty mẹ	3,00
Vay ngân hàng	38,00	Vay ngân hàng	29,00
Vốn chủ sở hữu		Vốn chủ sở hữu	
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	30,00
Lợi nhuận chưa phân phối	7,75	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
Tổng nguồn vốn	<u>110,75</u>	Tổng nguồn vốn	<u>81,00</u>

*Yêu cầu:* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho tập đoàn Đại Phát Tài vào ngày 31/12/2014.

Trả lời câu hỏi và bài tập

1.  $6 \text{ tỷ} \times 0,2/1,2 = 1 \text{ tỷ}$  đồng, có thể diễn giải như sau:

Lãi = Giá bán – Giá vốn = Giá bán – Giá bán/1,2 = 0,2 Giá bán/1,2 = 6 tỷ  $\times$  0,2/1,2 = 1 tỷ đồng.

2.  $(1,5 \text{ tỷ} - 10 \text{ tỷ}) \times 0,33/1,33 \times 75\% = 0,93 \text{ tỷ}$

3. Phần thiếu số trong 1) cổ phần phổ thông, 2) cổ phần ưu đãi và 3) lãi lưu giữ

4. Nợ Cổ tức phải thu

Có Lợi nhuận chưa phân phối

*Cổ tức phải thu từ công ty con tương ứng với phần vốn của công ty mẹ trong công ty con.*

5. Đúng, Lợi thế thương mại có thể là số âm.

6. Lời giải:

*Bước 1.* Ghi nhận các khoản cổ tức công ty con đề nghị chi trả nhưng chưa trả.

Công ty mẹ cần thực hiện bút toán điều chỉnh:

Nợ (tăng) Cổ tức phải thu (75%  $\times$  3 tỷ) 2,25 tỷ

Có (tăng) Lãi chưa phân phối 2,25 tỷ

Sau bút toán điều chỉnh này, lãi chưa phân phối của Đại Phát Tài sẽ tăng từ 7,75 tỷ lên 10 tỷ.

*Bước 2.* Đồng ý với các tài khoản ngắn hạn chung.

Công ty Đại Phát Tài có tiền đang chuyển 1 tỷ, làm cho tổng tiền của nó tăng lên thành 4 tỷ (=3 tỷ + 1 tỷ) và làm giảm khoản phải thu từ Phát Tài từ 1 tỷ đồng xuống bằng không.

*Bước 3.* Các khoản chung phải loại trừ (tỷ đồng), bao gồm:

Cổ tức phải thu từ công ty con (của công ty mẹ) 2,25

Cổ tức phải trả cho công ty mẹ (của công ty con) 2,25

Công ty mẹ cho công ty con vay 3

Công ty con vay công ty mẹ 3

*Bước 4.* Tính lợi ích cổ đông không kiểm soát – (Tỷ đồng):

Cổ phần phổ thông (25%  $\times$  30) 7,5

Lãi lưu giữ và các quỹ công ty (25%  $\times$  6) 1,5

Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát 9

*Bước 5.* Tính lợi thế thương mại (Tỷ đồng)

Giá vốn đầu tư	33,75
Phần tài sản thuần mua:	
Vốn cổ phần phổ thông	30
Lãi lưu giữ và các quỹ khi mua	<u>2</u>
Tổng tài sản thuần	32
Phần tài sản thuần thuộc công ty mẹ 75%	<u>24</u>
Lợi thế thương mại	<u>9,75</u>
Khấu hao lợi thế thương mại	<u>(1,95)</u>
Lợi thế thương mại thuần	<u>7,80</u>

Lợi thế thương mại này phải được bù trừ từ các khoản lãi lưu giữ hợp nhất.

*Bước 6.* Tính lãi lưu giữ hợp nhất (gồm cả các quỹ doanh nghiệp) – Tỷ đồng:

	Đại Phát Tài	Phát Tài
Lãi lưu giữ của Đại Phát Tài	10,00	
Trừ lãi lưu giữ hiện tại của Phát Tài		6,00
Trừ lãi lưu giữ khi mua Phát Tài		(2,00)
Lãi lưu giữ sau khi mua		4,00
Phần lãi lưu giữ của Đại Phát Tài (75% x 4)	3	
Tổng lãi lưu giữ hợp nhất	13,00	
Trừ khấu hao lợi thế thương mại từ hợp nhất	(1,95)	
<i>Lãi lưu giữ thuần hợp nhất</i>	<u>11,05</u>	

*Bước 7.* Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Bảng 26-18

Công ty Đại Phát Tài

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT**

Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Điều Chỉnh (3)	Hợp nhất (4)=(1)+(2) )+(3)
Tài sản				
Tài sản ngắn hạn				
Tiền	2,00	1,00	1,00	4,00
Phải thu khách hàng				
- Các công ty trong tập đoàn	1,00		(1,00)	0,00
- Các công ty khác	15,00	16,00		31,00

Cổ tức phải thu từ C	2,25		(2,25)	0,00
Hàng tồn kho	15,00	24,00		39,00
Tài sản dài hạn				
TSCĐ hữu hình	41,00	40,00		81,00
Đầu tư CP phổ thông Cty C, giá vốn	<u>33,75</u>		(33,75)	<u>0,00</u>
Cho công ty con vay	<u>3,00</u>		(3,00)	-
Lợi thế thương mại phát sinh từ hợp nhất	-		7,80	<u>7,80</u>
Tổng tài sản	<u>113,00</u>	<u>81,00</u>	<u>(31,20)</u>	<u>162,80</u>
Nguồn vốn				
Nợ phải trả				
Phải trả người bán	11,00	10,00		21,00
Cổ tức phải trả	4,00	3,00	(2,25)	4,75
Vay ngân hàng	38,00	29,00		67,00
Phải trả vay nội bộ tập đoàn		3,00	(3,00)	0,00
Vốn chủ sở hữu				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	30,00	(30,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(4,95)	11,05
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			9,00	9,00
Tổng nguồn vốn	<u>113,00</u>	<u>81,00</u>	<u>(31,20)</u>	<u>162,80</u>

## CHƯƠNG 3

### BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT VÀ BÁO CÁO KẾT QUẢ HỢP NHẤT

*Đối tượng chương:*

1. Mua một công ty con trong kỳ kế toán
2. Cổ tức và các khoản lãi trước khi mua
3. VAS 11/ IFRS 3: Giá trị hợp lý trong kế toán mua công ty
4. VAS 11/ IFRS 3: Giá trị hợp lý
5. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất
6. Giao dịch thương mại nội bộ liên công ty
7. Cổ tức liên công ty
8. Lãi trước khi mua

Trong chương này chúng ta sẽ tiếp tục thảo luận việc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất trong các tình huống khác như mua một công ty con trong kỳ, các khoản cổ tức và các khoản lãi trước khi mua, giá trị hợp lý trong kế toán mua công ty. Chương này chúng ta cũng thảo luận một vấn đề rất quan trọng là cách lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất. Nói chung việc lập các báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất là đi thẳng trực tiếp hơn so với các bảng cân đối kế toán hợp nhất. Việc phức tạp nảy sinh, thường nằm ở phần các giao dịch liên công ty và kế toán cho các khoản lãi trước khi mua.

#### 1. MUA MỘT CÔNG TY CON TRONG KỲ KẾ TOÁN

Khi một công ty mẹ mua một công ty con trong kỳ kế toán của nó, chỉ có các bút toán nhật ký sẽ được ghi nhận về giá mua trong các sổ của công ty mẹ. Cuối kỳ kế toán, chúng ta cần phải lập các tài khoản hợp nhất (cho báo cáo hợp nhất).

Trong các tài khoản của công ty con bị hợp nhất sẽ chỉ ra các khoản lãi hoặc lỗ của công ty con trong kỳ. Cho mục đích hợp nhất, chúng ta cần phải phân biệt giữa a) Lãi được hưởng trước khi mua và b) Lãi được hưởng sau khi mua.

Trên thực tế, lãi của một công ty con có thể không được tính đều nhau suốt một năm vì hầu hết các công ty hoạt động có tính thời vụ. Tuy nhiên, việc giả định lãi được hưởng bằng nhau giữa các tháng, quý trong năm có thể thực hiện bất cứ khi nào mà việc chia tách lãi trước và sau khi mua công ty không thể thực hiện được một cách chính xác.

Một khi lãi trước khi mua công ty được xác định chính xác, chúng ta có thể xác định được các khoản lãi lưu giữ, lợi thế thương mại cho việc hợp nhất như đã trình bày ở chương 26. Cần luôn nhớ rằng trong việc tính lợi ích cổ đông không kiểm soát, việc phân định giữa lãi trước và sau khi mua công ty là không có liên quan.

#### 2. CỔ TỨC VÀ CÁC KHOẢN LÃI TRƯỚC KHI MUA

Một vấn đề nảy sinh khi hợp nhất là một công ty con trả cổ tức ngay sau khi mua. Công ty mẹ như là một thành viên của công ty con sẽ được quyền hưởng cổ tức của các cổ phiếu

mà nó sở hữu công ty con nhưng nó cần thiết phải biết được những cổ tức này được chi trả từ các khoản lãi trước khi mua của công ty con hay không?

Sẽ không có vấn đề gì phức tạp nếu cổ tức được trả có nguồn gốc từ lãi sau khi công ty được mua. Công ty mẹ chỉ đơn giản ghi số tiền liên quan vào khoản lãi của nó giống như với khoản lãi cổ tức. Tuy nhiên nếu cổ tức được chi trả từ nguồn lãi trước khi công ty con được mua, bút toán sẽ ghi khác như sau:

Nợ 112 Tiền gửi ngân hàng	xxx	
Có 221 Đầu tư trong công ty con		xxx

*Nhận cổ tức từ công ty con (từ lãi trước khi mua)*

Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ sẽ trình bày khoản đầu tư vào công ty con theo giá vốn đầu tư trừ đi số tiền ghi giảm này.

Trường hợp công ty mẹ khi nhận cổ tức của công ty con trong năm, đã ghi bút toán:

Nợ 112 Tiền gửi ngân hàng hoặc 338 Cổ tức phải thu	2,25 tỷ	
Có 421 Lãi chưa phân phối		2,25 tỷ

*Nhận tiền cổ tức hay cổ tức phải thu từ công ty con.*

Khi làm báo cáo hợp nhất, công ty mẹ biết được cổ tức đã nhận đó có nguồn gốc từ các khoản lãi trước khi công ty con được mua, kế toán công ty mẹ cần làm bút toán điều chỉnh trước khi thực hiện việc hợp nhất báo cáo tài chính như sau:

Nợ 421 Lãi chưa phân phối	2,25 tỷ	
Có 221 Đầu tư vào công ty con		2,25 tỷ

*Điều chỉnh giảm khoản đầu tư vào công ty con*

*Theo số cổ tức trước khi mua đã nhận.*

Sau khi làm bút toán điều chỉnh này, số dư các tài khoản đầu tư vào công ty con, lãi lưu giữ của công ty mẹ đã về số cập nhật đúng để bắt đầu làm bảng cân đối kế toán hợp nhất như đã trình bày ở chương trước.

Trường hợp cổ tức ưu đãi được trả từ lãi trước khi mua cũng được đối xử giống hệt như chia cổ tức cổ phần phổ thông như đã trình bày ở trên. Bất cứ phần cổ tức ưu đãi nào mà công ty mẹ đã nhận sẽ được ghi Có vào tài khoản “Đầu tư vào công ty con” thay vì ghi vào tài khoản lãi trên báo cáo kết quả kinh doanh.

Ví dụ: Mua công ty trong kỳ kế toán của công ty con

Công ty M mua 2,25 triệu cổ phần phổ thông (2,25 tỷ đồng mệnh giá, bằng 75% cổ phần biểu quyết) với giá 15.000 đ/CP tức 33,75 tỷ đồng trong tổng số 3 triệu cổ phần phổ thông của công ty C vào ngày 01/10/2014. Cả hai công ty đều có kỳ kế toán kết thúc vào ngày 31/12 năm dương lịch. Công ty C có lãi lưu giữ (sau khi trừ đi phần cổ tức đã đề nghị) là 6 tỷ đồng vào ngày 31/12/2013 và có lãi thuần sau thuế cho năm kết thúc vào ngày 31/12/2014 là 7 tỷ đồng. Ngày 01/01/2015 công ty C tuyên bố trả cổ tức lần đầu và duy nhất cho năm 2014

là 4 tỷ đồng. Vào ngày 31/12/2014 công ty M có lãi lưu giữ là 10 tỷ đồng, nó chưa bao gồm bất cứ khoản điều chỉnh nào cho các khoản cổ tức phải thu từ công ty C.

*Yêu cầu:* Tính và trình bày các tài khoản hợp nhất về Lãi lưu giữ, Lợi ích cổ đông không kiểm soát, và lợi thế thương mại vào ngày 31/12/2014 của tập đoàn M.

Lời giải

Vấn đề khó khăn ở đây là việc quyết định xem trong số cổ tức đã trả của công ty C có bao nhiêu từ lãi trước khi mua. Có thể có vài phương pháp làm việc này, nhưng phương pháp chúng tôi khuyên bạn nên dùng là trên cơ sở phân trăm thời gian. Công ty C công bố cổ tức cuối cùng năm 2014 dường như dựa trên cơ sở tính đều cho các tháng trong năm.

Lưu ý: Trong 3 tỷ đồng cổ tức phải thu của công ty M ( $=4 \text{ tỷ} \times 75\%$ ), dường như có 2,25 tỷ ( $=3 \text{ tỷ} \times 9/12$ ) là từ lãi trước khi mua và nó được ghi Có “Đầu tư vào công ty con C” (tức ghi giảm), và 0,75 tỷ còn lại là từ lãi sau khi mua và nó được cộng thêm vào lãi lưu giữ hay lãi chưa phân phối.

1. Lợi ích cổ đông không kiểm soát:	<u>Tỷ đồng</u>
Vốn cổ phần phổ thông (25% x 30 tỷ mệnh giá)	7,50
Lãi lưu giữ 25% x (6+7-4) lãi lưu giữ 2014*	<u>2,25</u>
Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát (7,5+2,25)	<u>9,75</u>

\* ( $= \text{Lãi lưu giữ 2013} + \text{Lãi 2014} - \text{Cổ tức 2014} = 6 + 7 - 4 = 9$ )

2. Lợi thế thương mại	<u>Tỷ đồng</u>
Giá vốn đầu tư	33,75
Trừ cổ tức trước khi mua ( $4 \text{ tỷ} \times 9/12 \times 75\%$ )	<u>(2,25)</u>
	31,50

Phần tài sản thuần được mua:

Vốn cổ phần phổ thông (công ty con)	30,00
Lãi lưu giữ trước khi mua ( $6 \text{ tỷ} + 7 \text{ tỷ} \times 9/12 - 4 \text{ tỷ} \times 9/12$ )	<u>8,25</u>
Tổng	38,25
Phần thuộc về tập đoàn $75\% \times 38,25$	<u>28,69</u>
Lợi thế thương mại ( $31,50 - 28,69$ )	2,81

3. Lãi lưu giữ	<u>Cty M</u>	<u>Cty C</u>
Theo dữ liệu bài ra	10,00	9,00
Cổ tức phải thu	2,25	
Lãi lưu giữ trước khi mua (tính ở phần 2)		<u>8,25</u>
		0,75
Phần của công ty mẹ $75\% \times 0,75$	0,56	
Tổng lãi lưu giữ hợp nhất	<u>12,81</u>	

Một số người tranh luận cho rằng câu hỏi một khoản cổ tức từ công ty con trả cho công ty mẹ là sẵn sàng cho việc phân phối bởi công ty mẹ hay không là phụ thuộc vào việc cổ tức nhận được có thể xem là nó có tạo nên một khoản **lãi đã thực hiện** hay chưa trong các báo cáo tài chính của công ty mẹ và nó không đơn giản chỉ ở việc nó được lấy ra từ lãi trước hoặc sau khi mua của công ty đó. Nói một cách khác, nếu công ty con đảm bảo đủ để trả về mặt giá trị sau khi phân phối, khoản lỗ về giá trị chỉ là tạm thời và không cần phải trừ ra khỏi giá vốn của khoản đầu tư (chỉ trừ những khoản giảm lâu dài mà thôi).

Dù sao khi một khoản đầu tư được thực hiện ở mức giá hợp lý, dường như một khoản cổ tức mà nó đại diện cho một khoản nhận lại của khoản lãi trước khi mua **sẽ tạo nên một khoản giảm về giá trị** của khoản đầu tư và do vậy nó cần phải được trừ ra khỏi giá trị của khoản đầu tư.

### 3. VAS11/IFRS3 GIÁ TRỊ HỢP LÝ TRONG KẾ TOÁN MUA CÔNG TY

#### 3.1. Giới thiệu

Để hiểu sự quan trọng của các giá trị hợp lý trong việc mua một công ty con, chúng ta nên xem lại định nghĩa của Lợi thế thương mại.

**Lợi thế thương mại:** là bất cứ khoản vượt trội giữa giá mua so với lợi ích của người mua theo giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được mà chúng được mua vào ngày của giao dịch trao đổi. Lợi thế thương mại còn có thể định nghĩa từ góc độ hơi khác hơn như đã chỉ ra trong VAS 11. **Lợi thế thương mại** “là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt”.

Bảng cân đối kế toán của một công ty con vào ngày nó được mua có thể không phải là giá trị hợp lý của các tài sản thuần của nó. Ví dụ, giá trị thường của tòa nhà mà nó được toàn quyền quyết định có thể có giá tăng cao hơn nhiều so với giá lúc nó được mua, nhưng nó xuất hiện trên bảng cân đối kế toán theo giá gốc trừ đi khoản khấu hao lũy kế.

#### 3.2. Giá trị hợp lý là gì?

Giá trị hợp lý được định nghĩa trong VAS 11 giống như trong IFRS 3 và một số chuẩn mực khác, đó là một định nghĩa quan trọng.

**Giá trị hợp lý là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết và sẵn sàng trong sự trao đổi ngang giá.**

Xem xét các yêu cầu của VAS 11/IFRS 3 về giá trị hợp lý chi tiết trước tiên cần lưu ý một số vấn đề sau:

##### Các tính toán điều chỉnh giá trị hợp lý

Lợi thế thương mại là sự chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và **giá trị sổ sách** của tài sản thuần được mua bởi một tập đoàn. Nếu việc tính toán này phù hợp với định nghĩa ở trên

chúng ta phải đảm bảo rằng giá trị sổ sách của các tài sản thuần là bằng với **giá trị hợp lý** của chúng.

Có hai cách để đạt được điều này.

c) Công ty con có thể **kết hợp tất cả các việc đánh giá lại cần thiết** trong các tài khoản ở sổ của nó.

d) Các việc đánh giá lại có thể được thực hiện như là một sự **điều chỉnh hợp nhất mà không cần kết hợp lại trong các sổ sách của công ty con.**

Lưu ý: Nên nhớ rằng khi khấu hao các tài sản được đánh giá lại, có thể có một sự thay đổi trong số tiền chi phí khấu hao và khấu hao lũy kế.

### 3.3. Ví dụ: Các điều chỉnh giá trị hợp lý

Công ty M mua 75% vốn cổ phần phổ thông của công ty C vào ngày 31/12/2013. Tại ngày đó giá trị hợp lý của các tài sản dài hạn của công ty C cao hơn giá trị sổ sách thuần của nó là 4 tỷ đồng, và lãi lưu giữ (chưa phân phối) là 2 tỷ đồng. Bảng cân đối kế toán của các công ty vào ngày 31/12/2014 cho trong bảng minh họa 27-1. Công ty C không đánh giá lại tài sản trong sổ sách của nó.

Công ty C đánh giá lại tài sản theo giá trị hợp lý vào ngày 31/12/2014, nó cần tính một khoản khấu hao tăng thêm trong báo cáo kết quả kinh doanh năm 2014 là 0,4 tỷ.

**Yêu cầu:** Bạn hãy lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 31/12/2014

**Bảng 27-1**

<b>Công ty M</b> <b>Bảng cân đối kế toán</b> Ngày 31/12/2014	<b>Đơn vị</b> <b>Tỷ đồng</b>	<b>Công ty C</b> <b>Bảng cân đối kế toán</b> Ngày 31/12/2014	<b>Đơn vị</b> <b>Tỷ đồng</b>
<b>Tài sản</b>		<b>Tài sản</b>	
<b>Tài sản ngắn hạn</b>		<b>Tài sản ngắn hạn</b>	
Tiền	2,00	Tiền	1,00
Phải thu khách hàng	8,25	Phải thu khách hàng	10,00
Hàng tồn kho	15,00	Hàng tồn kho	17,00
<b>Tài sản dài hạn</b>		<b>Tài sản dài hạn</b>	
TSCĐ hữu hình	12,00	TSCĐ hữu hình	18,00
Đầu tư vào công ty C-CP phổ thông.	<u>33,75</u>		
<b>Tổng tài sản</b>	<b><u>71,00</u></b>	<b>Tổng tài sản</b>	<b><u>46,00</u></b>
<b>Nguồn vốn</b>		<b>Nguồn vốn</b>	
<b>Nợ phải trả</b>		<b>Nợ phải trả</b>	
Phải trả người bán	11,00	Phải trả người bán	10,00
<b>Vốn chủ sở hữu</b>		<b>Vốn chủ sở hữu</b>	



Vốn cổ phần phổ thông	50,00	Vốn cổ phần phổ thông	30,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	Lợi nhuận chưa phân phối	6,00
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b><u>71,00</u></b>	<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b><u>46,00</u></b>

**Lời giải:**

Công ty C không đánh giá lại giá trị tài sản trên sổ sách và bảng cân đối kế toán nhập của nó. Bởi vậy trước khi làm việc hợp nhất, chúng ta phải điều chỉnh các số dư lãi của công ty vào ngày mua và vào ngày của bảng cân đối kế toán.

Số dư điều chỉnh của lãi lưu giữ hay chưa phân phối của công ty C như sau:

	<u>Tỷ đồng</u>
Số dư lãi lưu giữ vào ngày mua 31/12/2013	2,0
Điều chỉnh hợp nhất: Giá trị tăng do đánh giá lại tài sản	4,0
Lãi của năm 2013	
Theo bản nhập các tài khoản (6-2)	4,0
Điều chỉnh hợp nhất (tăng trong khấu hao)	<u>(0,4)</u>
Số dư sau điều chỉnh của lãi lưu giữ ngày 31/12/2014	9,6

Trong bảng cân đối kế toán hợp nhất, các tài sản dài hạn sẽ xuất hiện với giá trị được đánh giá lại là 21,6 tỷ đồng (= 18 tỷ + 4 tỷ - 0,4 tỷ)

Các bảng tính nhập cho việc hợp nhất có thể trình bày như sau:

<i>1. Lợi ích cổ đông không kiểm soát</i>	<u>Tỷ đồng</u>	
Cổ phần phổ thông (25% x 30)	7,5	
Lãi lưu giữ và các quỹ công ty 25% x (6+4-0,4)	<u>2,4</u>	
Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát (7,5+2,4)	<u>9,9</u>	
<i>2. Lợi thế thương mại</i>	<u>Tỷ đồng</u>	<u>Tỷ đồng</u>
Giá vốn đầu tư		33,75
Phần tài sản thuần mua:		
Vốn cổ phần phổ thông	30	
Lãi lưu giữ và đánh giá lại tài sản khi mua (2+4)	<u>6</u>	
Tổng tài sản thuần (30+6)	36	
Phần tài sản thuộc công ty mẹ (75% x 36)		<u>27</u>
Lợi thế thương mại (33,75 – 27)		<u>6,75</u>
	<b>Cty M</b>	<b>Cty C</b>
<i>3. Lãi lưu giữ hợp nhất</i>	<u>Tỷ đồng</u>	<u>Tỷ đồng</u>
Lãi lưu giữ theo dữ liệu ban đầu	10,00	6,00
Trừ lãi trước khi mua		(2,00)
Trừ điều chỉnh khấu hao		<u>(0,40)</u>
Lãi sau khi mua của công ty C		<u>3,60</u>

Phần lãi lưu giữ của công ty M (75% x 3,6)	2,7
Tổng lãi lưu giữ hợp nhất (10+2,7)	<u>12,70</u>

4. Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/2014

**Bảng 27-2**

**Công ty M**  
**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN**  
Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	C.ty mẹ (1)	C.ty con (2)	Điều Chỉnh (3)	Hợp nhất (1)+(2)- (3)
<b>Tài sản</b>				
<b>Tài sản ngắn hạn</b>				
Tiền	2,00	1,00		3,00
Phải thu khách hàng	8,25	10,00		18,25
Hàng tồn kho	15,00	17,00		32,00
<b>Tài sản dài hạn</b>				
TSCĐ hữu hình	12,00	18,00	3,60	33,60
Đầu tư vào C.ty C	<u>33,75</u>		(33,75)	<u>0,00</u>
Lợi thế thương mại			6,75	<u>6,75</u>
<b>Tổng tài sản</b>	<b><u>71,00</u></b>	<b><u>46,00</u></b>	<b><u>23,40</u></b>	<b><u>93,60</u></b>
<b>Nguồn vốn</b>				
<b>Nợ phải trả</b>				
Phải trả người bán	11,00	10,00		21,00
<b>Vốn chủ sở hữu</b>				
Vốn cổ phần phổ thông	50,00	30,00	(30,00)	50,00
Lợi nhuận chưa phân phối	10,00	6,00	(3,30)	12,70
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			9,90	9,90
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b><u>71,00</u></b>	<b><u>46,00</u></b>	<b><u>23,40</u></b>	<b><u>93,60</u></b>

**4. VAS 11/IFRS 3: GIÁ TRỊ HỢP LÝ****4.1. Nguyên tắc chung của giá trị hợp lý**

VAS 11 và IFRS 3 đã đưa ra các **nguyên tắc chung** để xác định giá trị hợp lý của các Tài sản và Nợ phải trả. Bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua chỉ khi chúng thỏa mãn các tiêu chuẩn sau tại ngày mua:

a) Nếu là **tài sản hữu hình**, thì phải chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua và giá trị hợp lý của nó có thể **xác định được một cách tin cậy**.

b) Nếu là nợ phải trả có thể xác định được (không phải là nợ tiềm tàng), thì phải chắc chắn rằng doanh nghiệp phải chi trả từ các nguồn lực của mình để thanh toán nghĩa vụ hiện tại và giá trị hợp lý của nó có thể **xác định được một cách tin cậy**.

c) Nếu là **tài sản vô hình** và nợ tiềm tàng thì giá trị hợp lý của nó **có thể xác định được một cách tin cậy**.

Các Tài sản và Nợ phải trả xác định của công ty được mua có thể bao gồm các Tài sản và Nợ phải trả chưa được ghi nhận trước đó trong các báo cáo tài chính của công ty được mua. Ví dụ, khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ những khoản lỗ tính thuế thu nhập doanh nghiệp mà bên bị mua chưa ghi nhận trong các báo cáo tài chính của bên bị mua, nay đủ điều kiện ghi nhận là một tài sản nếu như chắc chắn rằng bên mua sẽ có lợi nhuận chịu thuế trong tương lai để bù trừ lại, khi đó khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp chưa được ghi nhận sẽ được bên mua ghi nhận.

#### 4.2. Tái cấu trúc và các khoản lỗ tương lai

Ngay trước khi hợp nhất kinh doanh, việc thực hiện kế hoạch tái cơ cấu của bên bị mua phụ thuộc vào việc hợp nhất kinh doanh có xảy ra hay không, khoản nợ cho việc tái cơ cấu đó không được coi là nghĩa vụ hiện tại của bên bị mua và cũng không được coi là nợ tiềm tàng của bên bị mua trước khi hợp nhất vì nó không phải là nghĩa vụ có thể xảy ra phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ mà sự tồn tại của sự kiện này chỉ được xác nhận bởi việc có xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà bên mua không kiểm soát được toàn bộ. Vì thế, bên mua **không ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng kho kế hoạch có cấu đó** khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

Điều này sẽ ngăn chặn **kế toán “sáng tạo”**. Bên mua không thể tạo ra một khoản dự phòng cho tái cấu trúc hoặc khoản lỗ tương lai của một công ty con và sau đó cho nó vào báo cáo kết quả kinh doanh vào các kỳ tiếp theo để giảm các khoản lỗ hay làm đẹp các khoản lãi.

#### 4.3. Tài sản cố định vô hình của bên bị mua

***Định nghĩa Tài sản cố định vô hình** là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.*

Bên mua ghi nhận tách biệt TSCĐ vô hình của bên bị mua tại ngày mua chỉ khi nào những tài sản đó thỏa mãn tiêu chuẩn của tài sản cố định vô hình quy định trong Chuẩn mực kế toán VAS 04 “Tài sản cố định vô hình” và khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy. VAS 04 “Tài sản cố định vô hình” quy định việc xác định liệu giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình được mua khi hợp nhất kinh doanh có được xác định đáng tin cậy hay không/

Bên mua có thể có các tài sản vô hình như chi phí phát triển. Những chi phí này có thể được ghi nhận riêng và tách biệt khỏi lợi thế thương mại chỉ khi nó có thể nhận diện được. Một tài sản là có thể nhận diện được (phân biệt) chỉ khi nó:

a) **Riêng biệt**, ví dụ có thể chia tách được hoặc được chia ra từ một đơn vị kế toán và bán, chuyển nhượng, hoặc trao đổi, có thể riêng rẽ hoặc cùng với các hợp đồng, tài sản hoặc nợ phải trả liên quan.

b) Phát sinh từ các **quyền trong hợp đồng hay các quyền pháp lý khác**.

#### 4.4. Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua

**Định nghĩa Nợ tiềm tàng:** Theo Chuẩn mực kế toán VAS 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”,

**Nợ tiềm tàng** là:

a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không cân chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

i) Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc

ii) Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

**Bên mua ghi nhận** khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua một cách riêng biệt như một phần của chi phí hợp nhất kinh doanh chỉ khi giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng **được xác định đáng tin cậy**. Điều này xuất phát từ các quy định thông thường trong VAS 18 và IAS 37, các khoản nợ tiềm tàng thông thường được ghi nhận, nhưng chỉ phải trình bày trong phần thuyết minh. Nếu giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng không được xác định đáng tin cậy thì:

a) Sẽ ảnh hưởng đến giá trị được ghi nhận là lợi thế thương mại hoặc được kế toán theo quy định và

b) Bên mua sẽ trình bày thông tin về khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán VAS 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

Sau ghi nhận ban đầu, bên mua sẽ xác định giá trị của các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận một cách riêng biệt. Giá trị khoản nợ tiềm tàng được xác định theo Chuẩn mực kế toán VAS 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

Báo cáo kết quả kinh doanh của bên mua sẽ bao gồm cả lãi hoặc lỗ sau ngày mua của bên bị mua bằng cách gộp cả thu nhập và chi phí của bên bị mua trên giá trị hợp nhất kinh doanh. Ví dụ, chi phí khấu hao tài sản cố định sau ngày mua được tính vào báo cáo kết quả kinh doanh của bên mua liên quan tới tài sản cố định phải khấu hao của bên bị mua dựa trên giá trị hợp lý của tài sản cố định phải khấu hao đó tại ngày mua mà bên mua đã ghi nhận.

#### 4.5. Hướng dẫn chung về giá trị hợp lý của các khoản mục chính

VAS 11 và IFRS 3 đã đưa ra các **hướng dẫn chung về giá trị hợp lý** của các tài sản và nợ phải trả như dưới đây:

Yêu cầu bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Để phân bổ giá trị hợp nhất kinh doanh, bên mua sẽ coi những đánh giá sau đây như giá trị hợp lý:

a) **Các chứng khoán trao đổi trên thị trường**, bên mua sẽ sử dụng **giá trị thị trường hiện hành**.

b) **Các chứng khoán không trao đổi trên thị trường**, bên mua sẽ sử dụng giá trị ước tính có xét tới những đặc điểm như **tỷ suất giá/ thu nhập (P/E)**, lãi cổ tức và tỷ lệ tăng trưởng kỳ vọng của các công cụ có thể so sánh của các đơn vị với các đặc điểm tương tự.

c) **Những khoản phải thu, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể nhận diện khác**, bên mua sẽ sử dụng **giá trị hiện tại** của khoản sẽ thu được trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp, trừ đi khoản dự phòng phải thu khó đòi và chi phí thu hồi nếu cần. Tuy nhiên, nó không yêu cầu việc chiết khấu đối với các khoản thu ngắn hạn, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác khi chênh lệch giữa số danh nghĩa và số đã chiết khấu là không đáng kể.

d) **Hàng tồn kho:**

i) Đối với thành phẩm và hàng hóa, bên mua sẽ sử dụng **giá bán trừ đi tổng** của (1) Chi phí bán hàng ước tính và (2) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán của bên mua dựa trên lợi nhuận đối với thành phẩm và hàng hóa tương tự;

ii) Đối với sản phẩm dở dang, bên mua sẽ sử dụng giá bán của thành phẩm trừ đi tổng của (1) Chi phí hoàn thành (2) Chi phí bán hàng ước tính và (3) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán và hoàn thành của bên mua dựa trên lợi nhuận của thành phẩm tương tự; và

(iii) Đối với nguyên vật liệu, bên mua sẽ sử dụng **giá thay thế hiện hành**.

e) **Đất đai và nhà cửa**, bên mua sẽ sử dụng **giá thị trường**.

f) **Máy móc, thiết bị**, bên mua sẽ sử dụng **giá thị trường**, thông thường được xác định bằng **định giá**. Nếu không có thông tin về giá thị trường do bản chất đặc biệt của khoản mục máy móc, thiết bị và các tài sản này hiếm khi đem bán, trừ trường hợp nó là một phần của công việc kinh doanh đang hoạt động, bên mua có thể cần phải ước tính giá trị hợp lý theo phương pháp thu nhập hoặc phương pháp chi phí thay thế đã khấu hao.

g) **Tài sản cố định vô hình**, xác định giá trị hợp lý bằng cách:

i) Nghiên cứu, xem xét thị trường hoạt động như đã định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán VAS 04 “Tài sản cố định vô hình”; hoặc

ii) Nếu không có thị trường hoạt động, cơ sở để xác định số tiền mà bên mua phải trả cho tài sản đó trong sự trao đổi ngang giá một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu

biết dựa trên những thông tin tốt nhất có được (theo quy định tại VAS 04 “Tài sản cố định vô hình”).

h) **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại** và thuế thu nhập hoãn lại phải trả, bên mua sẽ sử dụng khoản lợi về thuế phát sinh từ lỗ thuế hay thuế phải nộp tương ứng với lợi nhuận hay lỗ theo VAS 17 “*Thuế thu nhập doanh nghiệp*”, được đánh giá từ tương lai của đơn vị hợp nhất. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại hay thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định sau khi thừa nhận ảnh hưởng về thuế đến việc trình bày lại các tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng có thể xác định theo giá trị hợp lý của chúng và không được chiết khấu.

i) **Các khoản phải trả, nợ dài hạn**, chi phí phải trả và các khoản phải bồi thường khác, bên mua sẽ sử dụng **giá trị hiện tại** của các khoản được dùng để thanh toán nợ phải trả trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp. Tuy nhiên, bên mua không phải chiết khấu đối với các khoản nợ ngắn hạn khi chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa và khoản đã chiết khấu là không đáng kể.

j) **Những hợp đồng kho thực hiện** và các khoản nợ có thể xác định của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng **giá trị hiện tại** của khoản mục được dùng để thanh toán các nghĩa vụ đã xác định ở các mức lãi suất hiện hành thích hợp.

k) **Các khoản nợ tiềm tàng** của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng khoản mà bên thứ ba sẽ tính khi gánh chịu những khoản nợ phải trả đó.

Một số quy định trên đây yêu cầu giá trị hợp lý phải được ước tính dựa vào **phương pháp giá trị hiện tại**. Nếu quy định cho một khoản mục riêng biệt không đề cập đến việc sử dụng phương pháp giá trị hiện tại, thì phương pháp này vẫn có thể sử dụng trong việc ước tính giá trị hiện tại của khoản mục đó.

## 4.6. Giá trị hợp nhất kinh doanh

### 4.6.1. Các định nghĩa

**Hoạt động kinh doanh** là tập hợp các hoạt động và tài sản được thực hiện và quản lý nhằm mục đích (a) tạo ra nguồn thu cho các nhà đầu tư; hoặc (b) giảm chi phí cho nhà đầu tư hoặc mang lại lợi ích kinh tế khác trực tiếp hoặc theo tỷ lệ cho những người nắm quyền hoặc những người tham gia.

Hoạt động kinh doanh thường bao gồm các yếu tố đầu vào, các quy trình để xử lý các yếu tố đầu vào đó, và các yếu tố đầu ra đang hoặc sẽ sử dụng để tạo ra doanh thu. Nếu lợi thế thương mại có được từ một tập hợp các hoạt động và các tài sản được chuyển giao thì tập hợp đó được coi là một hoạt động kinh doanh.

**Hợp nhất kinh doanh** là việc chuyển các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một thực thể hay đơn vị báo cáo.

**Thực thể (Đơn vị) báo cáo** là một đơn vị kế toán riêng biệt hoặc một tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật.

#### 4.6.2. Các nguyên tắc chung

Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: **Giá trị hợp lý** tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, **cộng các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.**

**Ngày mua** là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Khi quyền kiểm soát đạt được thông qua một giao dịch trao đổi đơn lẻ thì ngày trao đổi trùng với ngày mua. Nếu quyền kiểm soát đạt được thông qua nhiều giao dịch trao đổi, ví dụ đạt được theo từng giai đoạn từ việc mua liên tiếp, khi đó thì a) giá phí hợp nhất kinh doanh là tổng chi phí của các giao dịch trao đổi đơn lẻ; và b) ngày trao đổi là ngày của từng giao dịch trao đổi (là ngày mà từng khoản đầu tư đơn lẻ được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua), còn ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

Các tài sản đem trao đổi và các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua theo yêu cầu nói trên được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Vì thế, khi việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được quy đổi về **giá trị hiện tại** tại ngày trao đổi, có tính đến phần phụ trội hoặc chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

**Giá công bố** tại ngày trao đổi của công cụ vốn đã niêm yết là bằng chứng tin cậy nhất về giá trị hợp lý của công cụ vốn đó và sẽ sử dụng, trừ một số ít trường hợp. Các bằng chứng và cách tính toán chỉ được công nhận khi bên mua chứng minh được rằng giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy về giá trị hợp lý và các bằng chứng và cách tính toán khác này mới là đáng tin cậy hơn về giá trị hợp lý của công cụ vốn. Giá công bố tại ngày trao đổi được coi là không đáng tin cậy về giá trị hợp lý khi công cụ vốn đó được giao dịch trên thị trường với số lượng rất nhỏ. Nếu giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá công bố cho công cụ vốn do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của các công cụ này có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích giá trị trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được, miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn. Giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các tài sản tiền tệ đã trả cho người nắm giữ vốn của bên bị mua có thể cung cấp bằng chứng về tổng giá trị hợp lý mà bên mua đã trả để có được quyền kiểm soát bên bị mua. Trong bất cứ trường hợp nào, trên mọi khía cạnh của hợp nhất kinh doanh, kể cả các yếu tố ảnh hưởng lớn đến việc đàm phán, cũng phải được xem xét. Việc xác định giá trị hợp lý của công cụ vốn được quy định trong chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. **Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh** trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là

khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua nên **không được tính vào giá phí** hợp nhất kinh doanh.

Giá phí hợp nhất kinh doanh còn có **bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp** đến việc hợp nhất kinh doanh, như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh. Các chi phí quản lý chung và các **chi phí không liên quan trực tiếp** đến một giao dịch hợp nhất kinh doanh cụ thể thì **không được tính vào giá phí** hợp nhất kinh doanh, mà được ghi nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.

Chi phí thỏa thuận về **phát hành các khoản nợ tài chính** là một bộ phận cấu thành của khoản nợ đó, ngay cả khi khoản nợ đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp **không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất** kinh doanh.

**Chi phí phát hành công cụ vốn** cũng là một bộ phận cấu thành của công cụ vốn đó, ngay cả khi công cụ vốn đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp **không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất** kinh doanh.

#### 4.6.3 Ví dụ xác định giá trị hợp lý

Ngày 01/09/2014 Công ty Nam Sao mua 8 triệu cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000đ/CP của Công ty Bình Minh với giá 20.000đ/CP. Tại ngày này, Công ty Bình Minh có báo cáo tài chính tạm thời quý như sau:

**Bảng 27-3**

**Công ty Bình Minh**  
**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN**

Ngày 30/09/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
<b>Tài sản ngắn hạn</b>		<b>Nợ phải trả</b>	
Tiền	2,00	Phải trả người bán	9,00
Phải thu khách hàng	6,50	Vay dài hạn	6,00
Hàng tồn kho	5,50	<b>Vốn chủ sở hữu</b>	
<b>Tài sản dài hạn</b>		Vốn cổ phần phổ thông	10,00
TSCĐ hữu hình	16,00	Lợi nhuận chưa phân phối	5,00
<b>Tổng tài sản</b>	<b>30,00</b>	<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>30,00</b>

Lưu ý các thông tin thêm:

1. Các thông tin liên quan đến tài sản cố định hữu hình của Bình Minh vào ngày 30/09/2014 như sau:



	Tỷ đồng
Giá phí thay thế gộp	25
Giá phí thay thế thuần	17
Giá trị thực hiện thuần	10

2. Hàng tồn kho của Bình Minh được chỉ ra trong báo cáo tạm thời là nguyên liệu với giá vốn là 5,5 tỷ đồng. Nó phải bỏ ra chi phí 6,0 tỷ để thay thế cho số hàng đó vào ngày 30/09/2014.

3. Khoản vay dài hạn của Bình Minh được thực hiện với tỷ lệ lãi suất 10% một năm. Tỷ lệ lãi suất vay (cuồng phiếu) đang bằng tỷ lệ lãi suất thị trường hiện hành.

**Yêu cầu:** Tính lợi thế thương mại từ việc hợp nhất của Công ty Bình Minh mà nó sẽ bao gồm trong các báo cáo tài chính hợp nhất của Nam Sao năm kết thúc vào ngày 31/12/2014. Bạn hãy tham chiếu các chuẩn mực kế toán liên quan để giải thích cách đối xử của bạn cho các khoản trên.

**Trả lời:**

Lợi thế thương mại từ hợp nhất của Bình Minh

<i>Lợi thế thương mại</i>		<u>Tỷ đồng</u>
Giá vốn đầu tư		16,00
Vốn cổ phần phổ thông	10,00	
Lãi lưu giữ trước khi mua	<u>5,00</u>	
<i>Điều chỉnh giá hợp lý</i>		
Tài sản cố định hữu hình (17-16)	<u>1</u>	
Hàng tồn kho (6-5,5)	<u>0,5</u>	
Tổng	16,50	
Phần tài sản thuần thuộc công ty mẹ (80% x 16,5)		<u>13,2</u>
Lợi thế thương mại		<u>2,8</u>

**Giải thích việc đối xử**

a) VAS 11/IFRS 3 hợp nhất kinh doanh yêu cầu lợi thế thương mại phải được tính bằng số chênh lệch giữa giá mua và giá trị hợp lý của các lợi ích của người mua trong các tài sản thuần có thể xác định của doanh nghiệp hay công ty được mua.

b) Vốn cổ phần và lãi trước khi mua đại diện cho giá trị sổ sách của các tài sản thuần của Công ty Bình Minh vào ngày bị mua. Do vậy chúng ta cần điều chỉnh giá trị sổ sách này để tạo nên một giá trị hợp lý của các tài sản thuần vào ngày mua.

c) VAS 11/ IFRS 3 yêu cầu giá trị hợp lý của nhà xưởng, máy móc, thiết bị phải được xác định theo giá thị trường hoặc, nếu thông tin giá thị trường không có sẵn (trong trường hợp này), do vậy tham chiếu giá phí thay thế đã trừ khấu hao, phản ánh thực tế kinh doanh thông

thường. Giá phí thay thế thuần là giá phí thay thế gộp trừ đi khấu hao trên cơ sở số tiền đó, do vậy sự điều chỉnh thêm cho việc khấu hao thêm là không cần thiết.

d) VAS 11/ IFRS 3 cũng tuyên bố rằng nguyên liệu cần được xác định giá theo giá phí thay thế. Trong trường hợp này số tiền là 6 tỷ.

e) Giá trị hợp lý của các khoản vay là giá trị hiện vật của tổng số tiền phải trả và lãi suất. Nếu tỷ lệ lãi suất trên công trái phiếu được sử dụng để tính yếu tố chiết khấu, nó sẽ dẫn đến giá trị mệnh giá hiện hành.

#### **4.6.4. Lợi thế thương mại phát sinh khi mua doanh nghiệp**

*Lợi thế thương mại là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt.* Lợi thế thương mại được trình bày trên bảng cân đối kế toán ở **giá vốn trừ đi các khoản giảm hay khấu hao lũy kế.**

##### **4.6.4.1. Điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai**

*Khi thỏa thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu khoản điều chỉnh đó có khả năng xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.*

Thỏa thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh khi xảy ra một hoặc nhiều sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản điều chỉnh này có thể phụ thuộc vào việc duy trì hay đạt được một mức độ lợi nhuận nhất định trong tương lai hay phụ thuộc vào giá thị trường của các công cụ đã phát hành và đang được duy trì. Thông thường, có thể ước tính được giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh một cách đáng tin cậy, mặc dù còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Nếu các sự kiện trong tương lai không xảy ra hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.

Khi thỏa thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh, khoản điều chỉnh đó không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại thời điểm ghi nhận ban đầu nếu khoản điều chỉnh đó không có khả năng chắc chắn xảy ra hoặc không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nếu sau đó, khoản điều chỉnh này trở nên có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy thì khoản xem xét bổ sung sẽ được coi là **khoản điều chỉnh vào giá phí hợp nhất** kinh doanh.

Trong một số trường hợp, bên mua được yêu cầu trả thêm cho bên bị mua một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Ví dụ: trường hợp này xảy ra khi bên mua đảm bảo về giá thị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh và được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu. Trường hợp này, *không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh.* Nếu là các công cụ vốn thì giá trị

hợp lý của khoản trả thêm sẽ được giảm trừ tương ứng vào giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Nếu là công cụ nợ thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được ghi giảm khoản phụ trội hoặc ghi tăng khoản chiết khấu khi phát hành ban đầu.

#### 4.6.4.2. Kế toán ban đầu được xác định tạm thời

Kế toán ban đầu của việc hợp nhất kinh doanh bao gồm: Xác định và đánh giá giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua và giá phí hợp nhất kinh doanh.

Nếu kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời vào cuối kỳ mà việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện do giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua hoặc giá phí hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời, thì bên mua phải kế toán giao dịch hợp nhất kinh doanh bằng cách sử dụng các giá trị tạm thời đó. Bên mua phải ghi nhận các khoản điều chỉnh đối với những giá trị tạm thời như là kết quả của việc hoàn tất việc kế toán ban đầu:

*a) Trong vòng 12 tháng kể từ ngày mua; và*

*b) Từ ngày mua (hồi tố). Do đó:*

i) Giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc điều chỉnh theo kết quả có được từ việc kế toán ban đầu sẽ được tính giá trị hợp lý của chúng được ghi nhận tại ngày mua.

ii) Từ thời điểm mua, *lợi thế thương mại* hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận sẽ được điều chỉnh theo giá trị hợp lý tại ngày mua của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc được điều chỉnh.

iii) Thông tin so sánh được trình bày trong các kỳ trước khi việc hạch toán của hợp nhất kinh doanh hoàn tất sẽ được trình bày như là việc kế toán ban đầu đã được hoàn thành từ ngày mua, có nghĩa là các khoản khấu hao hay các tác động đến lãi hoặc lỗ đều được ghi nhận như là kết quả có được từ việc kế toán ban đầu.

#### 4.6.4.3. Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất

Ngoại trừ các trường hợp đặc biệt, những điều chỉnh đối với kế toán ban đầu được xác định tạm thời cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi việc kế toán đó hoàn tất sẽ chỉ được ghi nhận nhằm mục đích sửa chữa sai sót VAS 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”. Những điều chỉnh đối với việc kế toán ban đầu cho hợp nhất kinh doanh sau khi hoàn tất việc kế toán đó sẽ không được ghi nhận là ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán. Theo VAS 29, ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai.

VAS 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” quy định doanh nghiệp phải **sửa chữa sai sót** theo **phương pháp hồi tố**, và trình bày báo cáo tài chính **như là khi các sai sót chưa xảy ra** bằng cách trình bày lại thông tin so sánh cho các kỳ trước khi xảy ra sai sót. Do đó, giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm

tàng của bên bị mua đã được ghi nhận hoặc điều chỉnh như là kết quả của việc sửa chữa sai sót sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng hoặc điều chỉnh giá trị hợp lý được ghi nhận tại ngày mua. Lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận trong kỳ trước theo quy định sẽ được **điều chỉnh hồi tố** bằng một khoản tương ứng với giá trị hợp lý tại ngày mua (hoặc điều chỉnh đối với giá trị hợp lý tại thời điểm mua) của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng đang được ghi nhận (hoặc điều chỉnh).

## 5. BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

### 5.1. Quy trình lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các báo cáo kết quả kinh doanh của công ty mẹ và của các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương về doanh thu, thu nhập khác, giá vốn hàng bán, lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, chi phí tài chính, theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất;

- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc lập và trình bày báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất thì phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục và trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.

Các chỉ tiêu chủ yếu phải điều chỉnh liên quan đến hợp nhất báo cáo kết quả kinh doanh, gồm:

- Doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi lỗ nội bộ tập đoàn;
- Lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh;
- Lợi ích của cổ đông không kiểm soát;
- Chênh lệch thanh lý công ty con;
- Thuế thu nhập doanh nghiệp.

### 5.2. Ví dụ đơn giản: Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Công ty Bình Minh nắm giữ 75% cổ phiếu phổ thông biểu quyết của Công ty Minh Trang. Báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty cho năm kết thúc ngày 31/12/2014 như sau:

**Bảng 27-4**

#### BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

Cho năm kết thúc ngày 31/12/2104

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ M	Cty con C
Doanh thu bán hàng thuần	800,00	200,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00

Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	<u>605,00</u>	<u>75,00</u>

*Yêu cầu:* Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất và chuyển các khoản lãi lưu giữ.

**Lợi giải:**

**Bảng 27-5**

**Công ty cổ phần Bình Minh**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT**  
Cho năm kết thúc vào 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ M (1)	Cty con C (2)	Điều chỉnh (3)	Hợp nhất (1)+(2)+(3)
Doanh thu bán hàng thuần	800,00	200,00		1000,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>		<u>607,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00		393,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00		110,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00		98,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>		<u>25,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00		160,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>		<u>40,00</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00		120,00
Lợi ích cổ đông không kiểm soát (25% x 15)			(3,75)*	<u>(3,75)</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm				116,25
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>(15,00)**</u>	<u>545,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	<u>605,00</u>	<u>75,00</u>	(18,75)***	661,25

*Tính lãi lưu giữ tập đoàn Bình Minh*

Tỷ đồng

Lãi lưu giữ Bình Minh

605,00

Phần của tập đoàn trong lãi lưu giữ Minh Trang (=75% x 75)

56,25

661,25

\* Lợi ích cổ đông không kiểm soát: Được chèn dưới dòng lãi thuần sau thuế. Nó là lợi ích của các cổ đông không kiểm soát trong công ty con.  $25\% \times 15 \text{ tỷ đ (lãi)} = 3,75 \text{ tỷ đ}$ .

\*\* Lãi lưu giữ đầu năm được điều chỉnh giảm  $60 \times 25\% = 15 \text{ tỷ đ}$ .

\*\*\*  $3,75 \text{ tỷ đ} + 15 \text{ tỷ đ} = 18,75 \text{ tỷ đ}$ .

- Phần thiếu số của lãi lưu giữ Công ty con Minh Trang bao gồm Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong 60 tỷ (đ) lãi lưu giữ đầu năm cộng Lợi ích cổ đông không kiểm soát 3,75 tỷ (=  $15 \times 25\%$ ) trong 15 tỷ đ lãi thuần của năm.

- Lưu ý rằng báo cáo kết quả hợp nhất liên hệ chặt chẽ với bảng cân đối kế toán hợp nhất. Lãi lưu giữ cuối năm ở dòng cuối của báo cáo kết quả kinh doanh sẽ đúng bằng với số lãi lưu giữ (chưa phân phối) trong bảng cân đối kế toán.

Bây giờ chúng ta sẽ thảo luận vấn đề phức tạp hơn là các giao dịch nội bộ liên công ty, cổ tức liên công ty và lãi trước khi mua.

## 6. GIAO DỊCH THƯƠNG MẠI NỘI BỘ LIÊN CÔNG TY

Giống như việc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cần phải thực hiện để đưa đến kết quả của tập đoàn như là một đơn vị kinh doanh đơn nhất. Khi một công ty trong tập đoàn bán hàng hóa cho một công ty khác trong tập đoàn với cùng một số hàng hóa như nhau, nó được cộng vào doanh thu của bên bán và giá vốn hàng bán bên thứ 2. Từ quan điểm của tập đoàn như là một đơn vị kinh doanh riêng biệt, những giao dịch thương mại trong nội bộ tập đoàn không được coi là **bán hàng cho đến khi nó được bán cho người ngoài tập đoàn**. Do vậy cần phải có một sự điều chỉnh giảm doanh thu và giá vốn hàng bán cho những giao dịch nội bộ tập đoàn trong kỳ.

Chương trước chúng ta cũng đã thảo luận rằng bất cứ khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ tập đoàn phải được loại trừ khỏi lãi của tập đoàn. Điều này sẽ xảy ra khi hàng hóa được bán nội bộ trong tập đoàn với giá cao hơn giá mua, nhưng hàng hóa này vẫn chưa bán được cho người ngoài cho đến cuối kỳ (năm). Cách tốt nhất để thực hiện việc này là tính lãi chưa thực hiện trên số hàng tồn kho chưa bán vào cuối kỳ và giảm lãi gộp hợp nhất bằng chính số tiền này. Giá vốn hàng bán là số chênh lệch.

### Ví dụ: Giao dịch thương mại nội bộ liên công ty

Giả sử trong ví dụ trước, trong năm 2014 Công ty con Minh Trang có bán cho Công ty mẹ Bình Minh 10 tỷ đồng. Minh Trang mua những hàng hóa này từ bên ngoài với giá 7 tỷ. Một nửa số hàng đó, Công ty mẹ Bình Minh vẫn còn trong kho vào ngày 31/12/2014. Yêu cầu lập lại báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.

#### Lời giải:

- Doanh thu điều chỉnh giảm (loại trừ doanh thu nội bộ tập đoàn hay liên công ty) 10 tỷ (đ)
- Lãi gộp điều chỉnh giảm cho số hàng chưa bán được:  $\frac{1}{2} \times (10 \text{ tỷ} - 7 \text{ tỷ}) = 1,5 \text{ tỷ}$
- Giá vốn hàng bán điều chỉnh giảm =  $10 \text{ tỷ} - 1,5 \text{ tỷ} = 8,5 \text{ tỷ}$
- Xem báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ở bảng minh họa 27-6

**Bảng 27-6**

**Công ty cổ phần Bình Minh**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT**

Cho năm kết thúc vào 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ M (1)	Cty con C (2)	Điều chỉnh (3)	Hợp nhất (1)+(2)+(3)
Doanh thu thuần bán hàng	800,00	200,00	(10,00)	990,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>	<u>(8,50)</u>	<u>598,50</u>
Lãi gộp	350,00	43,00	(1,50)	391,50
Chi phí bán hàng	100,00	10,00		110,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00		98,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>		<u>25,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00	(1,50)	158,50
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>		<u>40,00</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00	(1,50)	118,50
Lợi ích cổ đông không kiểm soát 25% x (15-1,5)			(3,38)	<u>(3,38)</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm				115,13
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>(15,00)</u>	<u>545,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	<u>605,00</u>	<u>75,00</u>	(19,88)	660,13

## 7. CỔ TỨC LIÊN CÔNG TY

Trong hai ví dụ trên, chúng ta đã giả định Công ty con Minh Trang giữ lại toàn bộ lãi sau thuế của nó mà không chia cổ tức. Tuy nhiên trên thực tế các công ty thường chia cổ tức khoảng 30-60% tổng số lãi thuế kiếm được sau một năm. Trong những trường hợp đó, Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lãi của công ty con sẽ được tính lại ngay lập tức.

### Ví dụ: Cổ tức liên công ty

Công ty Bình Minh sở hữu 75% cổ phiếu phổ thông, 20% cổ phiếu ưu đãi của Công ty Minh Trang. Báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty năm 2014 minh họa ở bảng 27-7.

Công ty Bình Minh chưa kế toán cho các khoản cổ tức phải thu từ Công ty Minh Trang.

*Yêu cầu:* Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất và các khoản lãi lưu giữ.

### Lời giải:

Tính phần của Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong tổng số lãi của Công ty con Minh Trang:

	<b>Tổng (tỷ đ)</b>	<b>%</b>	<b>Phần thiếu số</b>
Lãi thuộc các cổ đông ưu đãi	1,00	80	0,80
Số dư lãi cho cổ đông phổ thông	9,00	25	<u>2,25</u>
	<u>10,00</u>		<u>3,05</u>

**Bảng 27-7****BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH**

Năm 2014, kết thúc ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Cty mẹ</b>	<b>Cty con</b>
Doanh thu bán hàng thuần	800,00	200,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00
Cổ tức đề nghị chia:		
- Cho cổ phiếu ưu đãi		1,00
- Cho cổ phiếu phổ thông	35,00	5,00
Lãi thuần sau thuế cho năm	70,00	9,00
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	570,00	69,00

Bao nhiêu trong số lãi này được chia cổ tức cho các cổ đông không kiểm soát là không có liên quan trong việc tính lãi của tập đoàn (của các cổ đông tập đoàn, không phải Lợi ích cổ đông không kiểm soát). Tổng số 3,05 tỷ đồng phải được bù trừ ra từ tổng số lãi của các công ty để tính ra lãi của tập đoàn. Các khoản cổ tức phải thu bởi Công ty mẹ Bình Minh, phải được loại trừ hoàn toàn cùng với cổ tức phải trả của Công ty con Minh Trang.

Tỷ đồng

Cổ tức ưu đãi (20% x 1 tỷ)

0,2

Cổ tức phổ thông (75% x 5 tỷ)

3,753,95

Từ đó ta có thể lập Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất của Công ty Bình Minh như bảng 27-8.



## 8. LÃI TRƯỚC KHI MUA

Như đã giải thích ở trên, con số lãi lưu giữ (chưa phân phối) ở cuối báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất phải đúng bằng với lãi lưu giữ trong bảng cân đối kế toán hợp nhất. Như chúng ta đã trình bày trong chương trước, lãi chưa phân phối trong bảng cân đối kế toán bao gồm: a) **Toàn bộ số lãi lưu giữ của công ty mẹ;** b) **Một phần tương ứng của lãi lưu giữ của công ty con.** Phần tương ứng là phần của tập đoàn đối với lãi lưu giữ của công ty con, do vậy chúng ta **phải trừ phần của cổ đông không kiểm soát** của tổng lãi lưu giữ và **phần của tập đoàn đối với lãi lưu giữ trước khi mua.**

**Bảng 27-8**

**Công ty cổ phần Bình Minh**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT**

Cho kỳ: Năm kết thúc vào 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ M (1)	Cty con C (2)	Điều chỉnh (3)	Hợp nhất (1)+(2)+(3)
Doanh thu thuần bán hàng	800,00	200,00		1000,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>		<u>607,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00		393,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00		110,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00		98,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>		<u>25,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00		160,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>		<u>40,00</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00		120,00
Lợi ích cổ đông không kiểm soát 25% x (15-1,5)			(3,05)	<u>(3,05)</u>
Lãi tập đoàn cho năm				116,95
Cổ tức đề nghị chia	35,00	6,00	(6,00)	35,00
Lãi chưa phân phối cho năm	70,00	9,00	2,95	* 81,95
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>(15,00)</u>	** <u>545,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	570,00	69,00	(12,05)	*** 626,95

\* Lãi tập đoàn trong năm = Lãi thuần tập đoàn 116,95 tỷ - Cổ tức đề nghị chia của công ty mẹ 35 tỷ = 81,95 tỷ đồng. Số điều chỉnh (nếu tính) sẽ là 2,95 tỷ = 81,95 – (70+9)

\*\* Lãi lưu giữ đầu năm = 500 tỷ + 60 tỷ x 75% = 545 tỷ. Số điều chỉnh là 60 tỷ x 25% = 15 tỷ

\*\*\* 626,95 tỷ = 81,95 tỷ + 545 tỷ

**Một thủ tục tương tự cần được thực hiện** trong việc lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất. Trong trường hợp việc mua công ty con được thực hiện trong năm kế toán, chúng ta cần chia tỷ lệ số lãi của nó cho một năm thành hai phần lãi trước khi mua và sau khi mua. Có hai cách có thể sử dụng cho việc này trong việc lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất là: Phương pháp cả năm và phương pháp một phần của năm.

c) **Phương pháp cả năm:** toàn bộ doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán và tương tự được bao gồm và sau đó nó được trừ đi một khoản giảm trừ hay loại trừ phần lãi trước khi mua để đưa số lãi xuống thấp hơn, về đúng số của lãi sau khi mua.

d) **Phương pháp một phần của năm:** toàn bộ báo cáo kết quả của công ty con được chia thành hai: **phần trước khi mua và phần sau khi mua**. Chỉ có các số liệu sau khi mua được bao gồm trong báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất. Phương pháp này thường được sử dụng hơn là **phương pháp cả năm**. Chúng ta sẽ sử dụng phương pháp một phần của năm trong cuốn sách này.

**Ví dụ:** Công ty Bình Minh mua 75% vốn cổ phần của Công ty Minh Trang vào ngày 01/04/2014. Báo cáo kết quả kinh doanh của các công ty cho năm kết thúc 31/12/2014 như sau:

**Bảng 27-9**

### **BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH**

Năm 2014, kết thúc 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Bình Minh</b>	<b>Minh Trang</b>	<b>Minh Trang (9/12)</b>
Doanh thu bán hàng thuần	800,00	200,00	150,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>	<u>117,75</u>
Lãi gộp	350,00	43,00	32,25
Chi phí bán hàng	100,00	10,00	7,50
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00	6,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,75</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00	15,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,75</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00	11,25
Cổ tức (đã trả 31.12)	35,00	5,00	
Lãi thuần còn lại của năm	70,00	10,00	
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	
Lãi lưu giữ cuối năm	570,00	70,00	

Công ty Bình Minh chưa kế toán cho các khoản cổ tức đã nhận từ Công ty con Minh Trang.

*Yêu cầu:* Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho Công ty Bình Minh và việc dịch chuyển các khoản lãi lưu giữ.

**Lời giải:**

Công ty Bình Minh mua Công ty Minh Trang ngày 01/04/2014. Chỉ có phần sau khi mua (9/12 tháng) của báo cáo kết quả của Công ty Minh Trang được bao gồm trong báo cáo kết quả hợp nhất như trình bày ở bảng minh họa 27-10.

**Bảng 27-10**

**Công ty cổ phần Bình Minh**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT**  
Cho năm kết thúc vào 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Bình Minh (1)	Minh Trang (2)	Điều chỉnh (3)	Hợp nhất (1)+(2)+(3)
Doanh thu thuần bán hàng	800,00	150,00		950,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>117,75</u>		<u>567,75</u>
Lãi gộp	350,00	32,25		382,25
Chi phí bán hàng	100,00	7,50		107,50
Chi phí chung và hành chính	90,00	6,00		96,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>3,75</u>		<u>23,75</u>
Lãi trước thuế	140,00	15,00		155,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>3,75</u>		<u>38,75</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	11,25		116,25
Lợi ích cổ đông không kiểm soát (25% x 11,25)			2,81	<u>2,81</u>
Lãi tập đoàn cho năm				113,44
Cổ tức đề nghị chia (chỉ cho cty mẹ)	35,00	5,00	(5,00)	35,00
Lãi tập đoàn chưa phân phối của năm (113,44-35)	70,00	6,25	2,19	78,44
Lãi lưu giữ đầu năm (chỉ tính công ty mẹ, 500)	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>(60,00)*</u>	<u>500,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm (78,44+500)	570,00	66,25	(57,81)	578,44

\* Tất cả lãi lưu giữ của Minh Trang đầu năm đều là lãi trước khi mua.

**Ví dụ 2:** Các thông tin sau liên quan đến tập đoàn Bình Minh cho năm 2014.

**Bảng 27-11****BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH**

Năm 2014, kết thúc ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Bình Minh</b>	<b>Minh Trang</b>	<b>Nam Sao</b>
Doanh thu thuần bán hàng	800,00	200,00	100,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>	<u>70,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00	30,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00	7,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00	6,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,00</u>
Lãi trước thuế	140,00	20,00	14,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,50</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00	10,50
Cổ tức đã trả và đề nghị	35,00	5,00	4,00
Lãi thuần còn lại của năm	70,00	10,00	6,50
Lãi lưu giữ đầu năm	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>20,00</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	570,00	70,00	26,50

Các thông tin thêm: Công ty Bình Minh mua 75% cổ phần phổ thông của Công ty Minh Trang vào năm 2009 khi đó lãi lưu giữ của Minh Trang là 35 tỷ đồng.

- Năm 2010, Công ty Bình Minh mua 60% cổ phần phổ thông của Công ty Nam Sao, tại thời điểm đó Nam Sao có lãi lưu giữ là 12 tỷ

- Công ty Bình Minh đã ghi cổ tức đề nghị trả bởi các công ty con trong tập đoàn vào báo cáo kết quả của nó.

*Yêu cầu:* Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất của tập đoàn Bình Minh cho năm kết thúc vào ngày 31/12/2014 và việc chuyển dịch các khoản lãi lưu giữ.

**Lời giải:**

1. Lợi ích cổ đông không kiểm soát Tỷ đồng

Trong công ty Minh Trang (25% x 15) 3,75

Trong công ty Nam Sao (40% x 10,5) 4,20

Tổng Lợi ích cổ đông không kiểm soát 7,95

2\*. Lãi lưu giữ mang sang Đơn vị tính: Tỷ đồng

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Bình Minh</b>	<b>Minh Trang</b>	<b>Nam Sao</b>
Lãi theo dữ liệu bài ra	500,00	60,00	20,00

Trừ trước khi mua		<u>35,00</u>	<u>12,00</u>
Tổng lãi lưu giữ		25,00	8,00
Phần của tập đoàn trong Minh Trang (75% x 25)	18,75		
Phần của tập đoàn trong Nam Sao (60% x 8)	<u>4,80</u>		
Tổng lãi lưu giữ tập đoàn	<u>523,55</u>		

**Bảng 27-12**

**Công ty cổ phần Bình Minh**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT**

Cho năm kết thúc vào 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Bình Minh (1)	Minh Trang (2)	Nam Sao (3)	Điều chỉnh (4)	Hợp nhất (1)+(2)+(3)+(4)
Doanh thu thuần bán hàng	800,00	200,00	100,00		1.100,00
Trừ giá vốn hàng bán	<u>450,00</u>	<u>157,00</u>	<u>70,00</u>		<u>677,00</u>
Lãi gộp	350,00	43,00	30,00		423,00
Chi phí bán hàng	100,00	10,00	7,00		117,00
Chi phí chung và hành chính	90,00	8,00	6,00		104,00
Chi phí tài chính	<u>20,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,00</u>		28,00
Lãi trước thuế	140,00	20,00	14,00		174,00
Thuế TNDN	<u>35,00</u>	<u>5,00</u>	<u>3,50</u>		<u>43,50</u>
Lãi thuần sau thuế cho năm	105,00	15,00	10,50		130,50
Lợi ích cổ đông không k.soát				7,95 (1)	<u>7,95</u>
Lãi tập đoàn cho năm (=130,50-7,95)					122,55
Cổ tức đã trả đề nghị trả (chỉ công ty mẹ)	35,00	5,00	4,00	(9,00)	35,00
Lãi tập đoàn cho năm (=122,55-35)	70,00	10,00	6,50	1,05	87,55
Lãi lưu giữ đầu năm (xem mục 2* ở trên)	<u>500,00</u>	<u>60,00</u>	<u>20,00</u>	<u>(56,45)</u>	<u>523,55 (2)</u>
Lãi lưu giữ cuối năm	570,00	70,00	26,50	55,40	611,10

**Tóm lược hợp nhất báo cáo kết quả kinh doanh****Bảng 27-13**

<b>Mục đích</b>	Trình bày kết quả của tập đoàn cho một kỳ kế toán như là một thực thể (đơn vị) kinh doanh riêng biệt.
<b>Doanh thu đến lãi sau thuế</b>	100% Công ty mẹ (M) + 100% Công ty con (C) (Loại trừ cổ tức phải thu từ công ty con và các khoản điều chỉnh cho các giao dịch liên công ty).
<b>Lý do</b>	Để chỉ ra kết quả của tập đoàn, mà chúng được kiểm soát bởi công ty mẹ.
<b>Bán hàng liên công ty</b>	Loại trừ hoạt động liên công ty cho cả doanh thu bán hàng và giá vốn.
<b>Lãi chưa thực hiện từ bán hàng liên công ty</b>	a) Hàng do M bán. Tăng giá vốn hàng bán phần lãi chưa thực hiện b) Hàng do C bán. Tăng giá vốn hàng bán bằng toàn bộ số lãi chưa thực hiện và giảm lợi ích thiếu số bằng phần của nó trong lãi chưa thực hiện.
<b>Khấu hao</b>	Nếu giá trị các tài sản dài hạn của C phải điều chỉnh cho phù hợp với giá trị hợp lý tăng thêm do vậy khoản khấu hao tăng thêm phải được cộng thêm trong báo cáo kết quả hợp nhất. Lợi ích cổ đông kiểm soát được điều chỉnh cho phần của nó.
<b>Chuyển nhượng TSCĐ</b>	Các chi phí được ghi tăng bởi bất cứ khoản lãi trên việc chuyển nhượng và giảm bởi bất cứ khoản khấu hao tăng thêm phát sinh từ việc tăng giá trị ghi sổ của tài sản.
<b>Lợi ích thiếu số</b>	Lãi sau thuế công ty con C           xxx Trừ: * Lãi chưa thực hiện           (xxx) * Lãi từ việc thanh lý TSCĐ (xxx) - Khấu hao tăng thêm đi theo giá trị tương lai tăng lên (xxx) Cộng: ** Khấu hao từ việc thanh lý TSCĐ    xxx Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát    xxx % của Lợi ích cổ đông không kiểm soát    xxx * Chỉ áp dụng nếu công ty con C bán hàng và TSCĐ ** Chỉ áp dụng nếu công ty mẹ M bán TSCĐ.
<b>Lý do</b>	Để chỉ ra phạm vi mà lãi được tạo ra từ sự kiểm soát của công ty mẹ M mà thực chất lại sở hữu bởi những người khác.
<b>Cổ tức</b>	Chỉ công ty mẹ thôi
<b>Lý do</b>	Cổ tức công ty con đang nợ a) đối với công ty mẹ; và b) với Lợi ích cổ đông không kiểm soát công ty mẹ lấy phần của nó bằng kết quả

<b>Lãi lưu giữ cuối kỳ (năm)</b>	của công ty con trong báo cáo KQKD hợp nhất. Phần Lợi ích cổ đông không kiểm soát là phần của nó trong phần lãi sau thuế của công ty con (chưa trừ phần cổ tức). Nhu đã trình bày trong phần tính của bảng cân đối kế toán.
----------------------------------	--

**Ví dụ: Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất**

**Bảng 27-14**

**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT CÔNG TY MẸ M VÀ CÔNG TY CON C NĂM 2014**

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>C.ty mẹ (1)</b>	<b>C.ty con (2)</b>	<b>Điều chỉnh (3)</b>	<b>Hợp nhất (1)+(2)+(3)</b>
1. Doanh thu bán hàng	900	1.400	(150) (1)	2.150
2. Giá vốn (+) Chi phí bán hàng & quản lý	(800)	(1.330)	120 (2)	(2.010)
3. Lãi trước thuế TNDN	100	70	(30) (3)	140
4. Trừ thuế TNDN (25%)	(25)	(17,5)	-	(42,5)
5. Lãi sau thuế	75	52,5	(30) (4)	97,5

(\*) Giải thích các điều chỉnh doanh thu nội bộ, giá vốn nội bộ, lãi nội bộ (cột 3 – Điều chỉnh):

(1) Điều chỉnh giảm doanh thu nội bộ là 150 tỷ đồng do Công ty mẹ M bán cho Công ty con C 300 tỷ đồng, nhưng đến cuối năm tài chính (31/12) số hàng hóa trên Công ty con B chỉ tiêu thụ được 50%, do vậy phải điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ của Công ty mẹ là 50%:  $300 \times 50\% = 150$  tỷ đồng khi thực hiện hợp nhất doanh thu tiêu thụ của tập đoàn.

(2) Bút toán điều chỉnh giảm giá vốn nội bộ là 120 tỷ do phải điều chỉnh giảm giá vốn tiêu thụ nội bộ tương ứng với điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ là:  $240 \times 50\% = 120$ .

(3), (4) Bút toán điều chỉnh giảm thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp là 30 tỷ.

Bút toán điều chỉnh này tương ứng với bút toán điều chỉnh ghi giảm khoản mục lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ và ghi giảm giá trị hàng tồn kho của công ty con về khoản lãi nội bộ chưa thực hiện ở thời điểm cuối năm tài chính (31/12) khi hợp nhất bảng cân đối kế toán của tập đoàn do hàng tồn kho tiêu thụ từ công ty mẹ sang công ty con tính đến cuối năm tài chính mới tiêu thụ được 50%.

**Tóm lược chương**

- Trong chương trình này chúng ta đã thảo luận các vấn đề cụ thể liên quan đến việc phân biệt giữa các khoản **lãi trước khi mua** và **lãi sau khi mua** của các công ty con.

- Khi một công ty con được mua **trong kỳ kế toán của nó**, các khoản **lãi trước khi mua** sẽ bao gồm **một phần của tổng số lãi** của nó cho kỳ kế toán.
- Trong trường hợp thiếu thông tin, lãi được hưởng trong kỳ kế thể được giả định là nó được tích lũy kế bằng nhau giữa các kỳ và có thể được **phân bổ bằng nhau giữa các kỳ**.
- Công ty mẹ **nhận các khoản cổ tức** của công ty con chỉ có thể được **ghi Có vào lãi lỗ** trong báo cáo kết quả kinh doanh cho phần mà nó được trả lãi từ **lãi sau khi mua**.
- **Các khoản cổ tức** mà công ty mẹ nhận được có nguồn gốc từ **lãi trước khi mua** sẽ được ghi Có vào tài khoản “Đầu tư vào công ty con” và đối xử như là **việc giảm giá phí cổ phần mua**.
- **Lợi thế thương mại phát sinh trong hợp nhất** là chênh lệch giữa giá mua và giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả được mua mà chúng có thể xác định riêng biệt.
- **Lợi thế thương mại** sẽ được tính sau khi **định giá lại** các tài sản của công ty con.
- Nếu công ty con không trình bày tổng hợp việc đánh giá lại các tài khoản trong các báo cáo tài chính của nó, chúng ta sẽ thực hiện **việc điều chỉnh hợp nhất** khi làm báo cáo tài chính hợp nhất.
- Kế toán yêu cầu tính và trình bày các **giá trị hợp lý** được đề cập trong VAS 11 và IFRS 3.
- Khi **lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất**, chúng ta phải tổng hợp (cộng) từng dòng tương ứng của báo cáo kết quả kinh doanh của từng công ty trong tập đoàn và sau đó phải điều chỉnh, loại trừ các khoản hay giao dịch sau:
  - a) Loại trừ **doanh thu bán hàng nội bộ tập đoàn** (liên công ty) và khoản lãi gộp tập đoàn phải được trừ các khoản lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho mà nó đã được mua nội bộ tập đoàn và còn tồn cuối năm. Giá vốn hàng bán là số chênh lệch giữa doanh thu và lãi gộp tính ở trên.
  - b) Giảm giá trị hàng tồn kho bằng số tiền của các **khoản lãi chưa thực hiện** từ mua bán hàng hóa trong nội bộ tập đoàn.
  - c) Tính **lợi ích (của cổ đông) thiểu số** trong kết quả công ty con trong năm;
  - d) Tính các khoản **cổ tức nội bộ tập đoàn**;
  - e) Loại trừ các **khoản lãi trước khi mua**.



### Câu hỏi và bài tập Chương 3

1. Khi một công ty mẹ mua một công ty con trong kỳ kế toán của nó, các khoản lãi có thể được tính trên cơ sở bằng nhau giữa các tháng trong năm. Đúng hay sai?
2. Lãi lưu giữ của một công ty con tại ngày lên bảng cân đối kế toán hợp nhất có thể được trình bày như thế nào trong các tài khoản hợp nhất của công ty mẹ (lợi ích cổ đông không kiểm soát, lợi thế thương mại, lãi lưu giữ)? Cho một ví dụ minh họa?
3. Công ty mẹ sẽ ghi bút toán gì để ghi nhận cổ tức đã nhận từ các khoản lãi trước khi mua của một công ty con?

4. Lợi thế thương mại là gì?

5. Giá trị hợp lý là gì?

6. Các hướng dẫn của VAS 11/ IFRS 3 về việc định giá hợp lý đất đai và nhà xưởng?

7. Giá trị hợp lý của nguyên liệu là gì?

8. Công ty Bình Minh sở hữu 100% vốn có quyền biểu quyết của Công ty Minh Trang. Trong năm Bình Minh bán hàng hóa cho Minh Trang theo giá bằng giá vốn cộng 20%. Trong năm Bình Minh bán cho Minh Trang tổng doanh thu là 80 tỷ, cuối năm số hàng này vẫn tồn trong kho của Minh Trang theo sổ sách là 20 tỷ.

Các thông tin thêm như sau cho năm: Doanh thu của Bình Minh 500 tỷ, Minh Trang 100 tỷ.

Hỏi doanh thu sẽ xuất hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất là bao nhiêu?

9. Công ty Nam Sao mua 75% cổ phần phổ thông và 25% cổ phần ưu đãi của Công ty Minh Phú 3 năm về trước. Tổng số lãi của Minh Phú cho năm 201N được chỉ ra như sau:

	<u>Tỷ đồng</u>
Lãi từ các hoạt động bình thường sau thuế	70
Cổ tức ưu đãi	(10)
Cổ tức phổ thông	<u>(20)</u>
Lãi thuần sau khi trả cổ tức	40

Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho năm 201N là bao nhiêu?

10. Công ty Phú Cường sở hữu 70% vốn cổ phần phổ thông và 40% vốn cổ phần ưu đãi của Công ty Liên Vân. Phần lãi của Liên Vân năm 201N được trình bày như dưới đây:

Lãi sau thuế	20
Trả cổ tức ưu đãi	(3)
Trả cổ tức phổ thông	<u>(9)</u>
Lãi lưu giữ	8

Tính lợi ích cổ đông không kiểm soát sẽ được trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất năm 201N của Tập đoàn Phú Cường là bao nhiêu?

## 11. Bài tập tổng hợp

Cho số liệu Bảng CĐKT nháp của Cty Bình Minh và Cty Minh Trang tại ngày 31/12/N như sau:

<b>Công ty Bình Minh</b> <b>Bảng CĐKT, 31/12/201N</b>	<b>Đơn vị</b> <b>Tỷ đồng</b>	<b>Công ty Minh Trang</b> <b>Bảng CĐKT, 31/12/201N</b>	<b>Đơn vị Tỷ</b> <b>đồng</b>
<b>Tài sản</b>		<b>Tài sản</b>	
<b>Tài sản ngắn hạn</b>		<b>Tài sản ngắn hạn</b>	
Tiền	5,00	Tiền	2,00
Phải thu khách hàng	102,00	Phải thu khách hàng	32,00
Phải thu Công ty Minh Trang	8,00	Phải thu Công ty Bình Minh	
Hàng tồn kho	85,00	Hàng tồn kho	30,00
<b>Tài sản dài hạn</b>		<b>Tài sản dài hạn</b>	
TSCĐ hữu hình	100,00	TSCĐ hữu hình	76,00
Đầu tư vào Cty MT - CPPT	<u>50,00</u>		
<b>Tổng tài sản</b>	<b><u>350,00</u></b>	<b>Tổng tài sản</b>	<b><u>140,00</u></b>
<b>Nguồn vốn</b>		<b>Nguồn vốn</b>	
<b>Nợ phải trả</b>		<b>Nợ phải trả</b>	
Phải trả người bán	160,00	Phải trả người bán	36,00
		Phải trả Bình Minh	6,00
<b>Vốn chủ sở hữu</b>		<b>Vốn chủ sở hữu</b>	
Vốn cổ phần phổ thông	100,00	Vốn cổ phần phổ thông	60,00
Lợi nhuận chưa phân phối	90,00	Lợi nhuận chưa phân phối	38,00
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b><u>350,00</u></b>	<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b><u>140,00</u></b>

Các thông tin bổ sung:

- a. Công ty Bình Minh mua 2/3 cổ phần của Công ty Minh Trang vào ngày 30/06/201N.
- b. Lãi lũy kế của Minh Trang bao gồm:
 

Số dư ngày 31/12/201N-1	18 tỷ (đồng)
Lãi cho năm 201N	20 tỷ
Tổng lãi	38 tỷ
- c. Vào ngày 30/06/201N giá trị hợp lý của các tài sản cố định hữu hình của Minh Trang lớn hơn giá trị sổ sách của nó là 3 tỷ đồng. Chính sách khấu hao của tập đoàn cho các tài sản cố định này là cho 5 năm.
- d. Vào ngày 01/07/201N Công ty Minh Trang đã trả cổ tức phổ thông cho năm 201N-1 là 6 tỷ. Cổ tức đã được trình bày trên bảng cân đối kế toán của Minh Trang vào ngày 31/12/201N-1. Công ty Bình Minh đã ghi Có phần cổ tức đã nhận được vào thu nhập.

e. Chênh lệch số dư trong các tài khoản ngắn hạn là 2 tỷ đồng tiền đang chuyển.

f. Bất cứ khoản lợi thế thương mại nào trong hợp nhất (dương hay âm) nên được đối xử theo chuẩn mực VAS 11/ IFRS 3.

**Yêu cầu:** Bạn hãy lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của Bình Minh vào ngày 31/12/201N.

### Trả lời câu hỏi và bài tập

1. Đúng

2. Giả sử công ty mẹ M nắm giữ 75% vốn cổ phần của công ty con C. Trong bảng cân đối kế toán của công ty con C tại ngày hợp nhất cuối năm chỉ ra rằng lãi lưu giữ của nó là 9 tỷ, trong đó lãi lưu giữ trước ngày mua là 8,25 tỷ. Con số 9 tỷ đồng lãi lưu giữ của công ty con sẽ xuất hiện trong bảng cân đối kế toán hợp nhất trên các tài khoản khác nhau như sau:

1) Lợi ích cổ đông không kiểm soát: % của tổng lãi lưu giữ ở ngày của bảng CĐKT (25% x 9 tỷ) là 2,25 tỷ đồng.

2) Lợi thế thương mại: Phần của tập đoàn trong tổng số lãi trước khi mua (75% x 8,25) là 6,19 tỷ đồng.

3) Lãi lưu giữ hợp nhất: Phần của tập đoàn trong tổng số lãi sau khi mua (75% x (9-8,25)) là 0,56 tỷ đồng.

Tổng lãi lưu giữ là 9,00 tỷ đồng.

3. Nợ Tiền xxx

Có Đầu tư vào công ty con xxx

5. **Lợi thế thương mại:** là bất cứ khoản vượt trội (chênh lệch) giữa giá mua so với lợi ích của người mua theo giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được mà chúng được mua vào ngày của giao dịch trao đổi. **Nói một cách khác** Lợi thế thương mại là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt.

5. **Giá trị hợp lý** là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết và sẵn sàng trong sự trao đổi ngang giá (giữa các bên không có liên quan)

6. Giá thị trường

7. Giá phí thay thế hiện hành

8. Doanh thu:  $500 + 100 - 80 = 520$

9.	<u>Tổng (tỷ đ)</u>		<u>Phần thiếu số</u>
Lãi dành cho cổ đông ưu đãi	10	x 75%	= 7,5
Lãi dành cho cổ đông phổ thông	<u>(70-10)</u>	x 25%	= <u>15,0</u>
Tổng lãi sau thuế	70		2,25
19.	<u>Tổng (tỷ đ)</u>		<u>Phần thiếu số</u>
Lãi dành cho cổ đông ưu đãi	3	x 60%	= 1,8

Lãi dành cổ đông phổ thông	<u>(20-3)</u>	x 30%	= <u>5,1</u>
Tổng lãi sau thuế	20		6,9

20. Bước 1: Tất cả các khoản lãi cổ tức đã được ghi vào sổ và lên báo cáo của cả hai công ty, nhưng Công ty Bình Minh đã làm bút toán sai cho cổ tức năm 2013 nhận được từ Công ty Minh Trang. Cổ tức nhận được là từ lãi trước khi mua của Minh Trang và do vậy nó sẽ không thể ghi Có vào tài khoản Lãi lỗ trong báo cáo kết quả kinh doanh, nó phải được ghi giảm tài khoản “Đầu tư vào công ty con” và ghi giảm lãi lưu giữ. Bởi vậy chúng ta cần làm bút toán điều chỉnh để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của Bình Minh như sau:

Nợ Lãi lưu giữ (chưa phân phối) (40/60 x 6 tỷ)	4 tỷ
Có Đầu tư vào Công ty con Minh Trang	4 tỷ
<i>Điều chỉnh cổ tức từ lãi trước khi mua, đã nhận từ Minh Trang.</i>	

Công ty Bình Minh giờ đây đã có số dư của tài khoản lãi lưu giữ là 86 tỷ (= 90-4), trong khi đó đầu tư vào Công ty con Minh Trang đã được báo cáo theo giá vốn trừ đi khoản cổ tức đã nhận có nguồn gốc từ lãi trước khi mua.

Bước 2: Các tài khoản ngắn hạn có sự chênh lệch 2 tỷ là tiền đang chuyển từ Công ty con Minh Trang đến Công ty mẹ Bình Minh. 2 tỷ tiền đang chuyển này sẽ xuất hiện trong bảng cân đối kế toán hợp nhất như là một tài sản.

Bước 3: Các khoản mục bị loại trừ, một phần từ các tài khoản ngắn hạn là đầu tư vào công ty con có vốn cổ phần phổ thông của Công ty mẹ Bình Minh. Những vấn đề này sẽ được đề cập trong phần tính lợi thế thương mại.

Bước 4:

<i>4.1. Lợi ích cổ đông không kiểm soát</i>	<u>Tỷ đồng</u>
Cổ phần phổ thông (1/3 x 60)	20,00
Lãi lưu giữ (1/3 x 40,7*)	<u>13,57</u>
Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát	<u>33,57</u>
<i>4.2. Lợi thế thương mại/ Lãi từ gd mua giá rẻ</i>	<u>Tỷ đồng</u>
Giá vốn đầu tư	50,00
Trừ cổ tức từ lãi trước khi mua	<u>(4,00)</u>
Tổng	46,00
Phần tài sản thuộc công ty mẹ 2/3	
Vốn cổ phần phổ thông	60,00
Lãi lưu giữ (36-6) và đánh giá lại tài sản khi mua	<u>30,00</u>
Tổng tài sản thuần	90,00
Phần tài sản thuần thuộc công ty mẹ 2/3	<u>60,00</u>
<i>Lãi từ giao dịch mua giá rẻ (Lợi thế thương mại âm)</i>	<u>(14,00)</u>
<i>4.3. Tính lãi lưu giữ hợp nhất</i>	
<i>Lãi trước khi mua</i>	

Số dư ngày 31/12/2013	18,00
Lãi cho 6 tháng đến 30/06/2014 (20x6/12)	10,00
Điều chỉnh hợp nhất: Đánh giá lại tài sản	3,00
<i>Tổng lãi trước khi mua</i>	<u>31,00</u>
<i>Lãi sau khi mua</i>	
Lãi cho 6 tháng đến 30/06/2014 (20x6/12)	10,00
Điều chỉnh tăng khấu hao (3/5 x 6/12)	(0,30)
<i>Tổng lãi sau khi mua</i>	<u>9,70</u>
<b><i>Tổng lãi lũy kế</i></b>	<b><u>40,70</u></b>

<b><i>Lãi lưu giữ hợp nhất</i></b>	<b>Công ty Bình Minh</b>	<b>Công ty Minh Trang</b>
Lãi lưu giữ theo dữ liệu ban đầu	90,00	40,70
Trừ cổ tức	(4,00)	
Lãi trước khi mua		(30,00)
Lãi sau khi mua của công ty C		<u>10,70</u>
Phần lãi lưu giữ của Cty M (2/3 x10,7)	7,13	
<i>Lãi từ giao dịch mua giá rẻ (Lợi thế thương mại âm)</i>	14,00	
<b><i>Tổng lãi lưu giữ hợp nhất</i></b>	<b>107,13</b>	

Bước 5: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, cho Công ty Bình Minh ngày 31/12/2014.

**Bảng 27-16**

**Công ty Bình Minh**  
**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT**  
Ngày 31/12/2014

Đơn vị tính: Tỷ đồng

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>C.ty mẹ (1)</b>	<b>C.ty con (2)</b>	<b>Điều chỉnh (3)</b>	<b>Hợp nhất (1)+(2)+(3)</b>
<b>Tài sản</b>				
<b>Tài sản ngắn hạn</b>				
Tiền	5,00	2,00		7,00
Tiền đang chuyển			2,00	2,00
Phải thu khách hàng	102,00	32,00		134,00
Phải thu các công ty trong tập đoàn	8,00	0,00	(8,00)	0,00
Hàng tồn kho	85,00	30,00		115,00
<b>Tài sản dài hạn</b>				

TSCĐ hữu hình	100,00	76,00	2,70	178,70
Đầu tư CP phổ thông Cty C, giá vốn	<u>50,00</u>		(50,00)	<u>0,00</u>
<b>Tổng tài sản</b>	<b>350,00</b>	<b>140,00</b>	<b>53,30</b>	<b>436,70</b>
<b>Nguồn vốn</b>				
<b>Nợ phải trả</b>				
Phải trả người bán	160,00	36,00		196,00
Phải trả trong tập đoàn		6,00	(6,00)	0,00
<b>Vốn chủ sở hữu</b>				
Vốn cổ phần phổ thông	100,00	60,00	(60,00)	100,00
Lợi nhuận chưa phân phối	90,00	38,00	(20,87)	107,13
Lợi ích cổ đông không kiểm soát			33,57	33,57
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>350,00</b>	<b>140,00</b>	<b>(53,30)</b>	<b>436,70</b>

## CHƯƠNG 4:

### KẾ TOÁN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY LIÊN KẾT, LIÊN DOANH

*Đối tượng chương:*

1. Tổng quan về kế toán đầu tư vào các công ty liên kết
2. Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư
3. Báo cáo tài chính hợp nhất
4. Các giao dịch theo chiều ngược và theo chiều xuôi
5. Các vấn đề khác của kế toán đầu tư vào công ty liên kết
6. Tổng quan về liên doanh và công ty đồng kiểm soát
7. Các giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh
8. Đối xử kế toán cho công ty liên doanh

Các chương trước, chúng ta đã thảo luận việc lập các bảng cân đối kế toán hợp nhất. Chương này chúng ta thảo luận hai vấn đề lớn là (1) kế toán đầu tư vào các công ty liên kết và (2) kế toán cho các liên doanh.

#### 1. TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN ĐẦU TƯ VÀO CÁC CÔNG TY

Một số định nghĩa quan trọng từ chuẩn mực VAS 07 và IAS 28 “Đầu tư vào các công ty liên kết (Investment in associates) và thông tư 202/2014 như sau:

Công ty liên kết (Associate) 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 (Significant influence) 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 (Control) 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 (Subsidiary) là một doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của một doanh nghiệp khác (gọi là công ty mẹ)

Phương pháp vốn chủ sở hữu (Equity method) 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 kinh doanh phải phản ánh phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của bên nhận đầu tư.

Tài sản thuần (Net assets) là giá trị của tổng tài sản trừ (-) nợ phải trả.

VAS 07 và IAS 28 yêu cầu tất cả các khoản đầu tư vào công ty liên kết đều được kế toán sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, trừ khi các khoản đầu tư được phân loại là giữ để bán (Held for sale) phù hợp với IFRS 5.

Phương pháp vốn chủ sở hữu cho kế toán đầu tư vào công ty liên kết

Ở các chương trước, chúng ta đã thảo luận về kế toán các khoản đầu tư dưới 20% vào công ty được đầu tư. Theo IAS, kế toán cho các khoản đầu tư này dùng phương pháp giá thị

trường và cổ tức nhận được, được ghi nhận là thu nhập khi nhận được nó. Một khi nhà đầu tư có ảnh hưởng quan trọng (significant influence), được định nghĩa là đầu tư trên 20% số vốn có quyền biểu quyết, phương pháp giá trị trường sẽ không phản ánh mối liên hệ giữa nhà đầu tư và công ty được đầu tư. Trong những trường hợp đầu tư như vậy IAS và VAS yêu cầu nhà đầu tư phải sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu. Theo phương pháp này, 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 kết 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 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 (Cost method)

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 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.

## 2. BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG CỦA NHÀ ĐẦU TƯ

VAS 07 yêu cầu 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.

Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 28 đưa ra rõ ràng như sau:

Nếu một nhà đầu tư phát hành báo cáo tài chính hợp nhất (vì họ có các công ty con), một khoản đầu tư trong công ty liên kết được kế toán và báo cáo trong các báo cáo tài chính riêng biệt của nó theo một trong hai cách:

- a) Kế toán theo phương pháp giá gốc hoặc
- b) Theo chuẩn mực IAS 29 “Các công cụ tài chính”

Nếu một nhà đầu tư không phát hành báo cáo tài chính hợp nhất (do nó không có các công ty con), có một khoản đầu tư vào công ty liên kết thì nhà đầu tư sẽ sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu (equity method) trong báo cáo tài chính của nhà đầu tư.

## 3. BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

VAS 07 yêu cầu 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.

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.

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.

### **3.1. Áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu trong các tài khoản hợp nhất**

Nhiều quy trình được yêu cầu khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu, nó giống như các yêu cầu cho việc hợp nhất toàn bộ (full consolidation).

Khoản đầu tư được kế 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 kế 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.

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.

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.

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.

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.

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 kế toán trước đây.

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất (Consolidated income statement)

Nguyên tắc cơ bản là công ty đầu tư (M) sẽ tính phần lãi được hưởng của nó trong lãi của công ty liên kết (L), cho dù công ty liên kết L có phân phối lãi (cổ tức) hay không. Công ty M sẽ đạt được việc này bằng cách cộng vào phần lãi hợp nhất (consolidated profit) phần của tập đoàn trong lãi sau thuế của công ty liên kết L.

Lưu ý sự khác nhau trong đối xử này với sự hợp nhất kết quả của một công ty con. Nếu công ty L là công ty con của M, công ty M sẽ mang toàn bộ doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán của công ty con và sau đó có một dòng điều chỉnh để loại trừ tất cả Lợi ích cổ đông thiểu số.

Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, doanh thu, giá vốn hàng bán và tương tự không được hợp nhất (cộng) với các khoản tương tự của tập đoàn. Thay vào đó tập đoàn chỉ hưởng phần lãi trước thuế và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của năm và nó được cộng với các dòng tương ứng của công ty mẹ và các công ty con.

Bảng cân đối kế toán hợp nhất (Consolidated balance sheet)

Một số tiền của khoản đầu tư trong các công ty liên kết được chỉ ra vào thời điểm mua chắc chắn phải theo giá vốn. Số tiền này sẽ tăng (giảm) mỗi kỳ (năm) bằng với số tiền của phần của tập đoàn trong khoản lãi (lỗ) của công ty liên kế trong năm.

### **3.2. Kế toán đầu tư vào công ty liên kết**

#### **3.2.1. Ghi nhận khoản đầu tư ban đầu và nhận cổ tức**

Ví dụ: Công ty Bình Minh và công ty con Minh Trang đã mua 30% cổ phần của công ty Nam Sao vào ngày 01/01/20xx với giá 10 tỷ đồng. Trong năm 20xx, công ty liên kết Nam Sao có lãi sau thuế 10,5 tỷ đồng và đã công bố chia cổ tức của năm 2014 là 5 tỷ đồng. Kết quả của công ty liên kết Nam Sao sẽ được ghi chép vào báo cáo như thế nào trong các tài khoản riêng biệt và hợp nhất của Công ty Bình Minh cho năm 20xx?

Gợi ý: Trong các tài khoản riêng biệt của công ty Bình Minh, khoản đầu tư sẽ được ghi chép vào ngày 01/01/20xx theo giá vốn như sau:

Nợ 223	10 tỷ đồng
Có 112	10 tỷ đồng

Trừ trường hợp có khoản điều chỉnh giảm trong giá trị của khoản đầu tư, số tiền này sẽ được giữ nguyên lâu dài trong bảng cân đối kế toán của công ty Bình Minh. Chỉ một bút toán trong sổ, báo cáo riêng rẽ của công ty Bình Minh sẽ ghi chép cổ tức đã nhận. Giả sử trong năm 2014, công ty Bình Minh đã nhận được 1,5 tỷ đồng (5 tỷ x 30%) cổ tức từ công ty liên kết, kế toán viên công ty Bình Minh sẽ ghi bút toán:

Nợ 112	1,5 tỷ đồng
Có 515	1,5 tỷ đồng

Thường các công ty nhận được thông báo chia cổ tức trước, lúc đó kế toán ghi:

Nợ 1388 cổ tức phải thu	1,5 tỷ đồng
Có 515	1,5 tỷ đồng

Sau khi đã nhận tiền thì sẽ ghi Nợ Tiền và Có Cổ tức phải thu.

#### **3.2.2. Điều chỉnh tài khoản đầu tư cho lãi thuần của công ty liên kết**

Theo phương pháp giá gốc, công ty Bình Minh sẽ không ghi một bút toán nào cho khoản lãi của công ty liên kết được báo cáo trong kỳ, trừ khoản cổ tức được nhận. Tuy nhiên theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nhà đầu tư sẽ ghi chép phần lãi thuần sau thuế của công ty liên kết tương ứng với tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư.

Trong các tài khoản hợp nhất của công ty Bình Minh, phương pháp vốn chủ sở hữu sẽ được sử dụng trong kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết Nam Sao. Lãi sau thuế hợp nhất sẽ bao gồm cả phần của công ty Bình Minh trong lãi sau thuế của công ty liên kết Nam Sao (30% x 10,5 = 3,15 tỷ đồng).

Trong số 3,15 tỷ đồng lãi sau thuế của Nam Sao thuộc Bình Minh được hưởng, Bình Minh đã nhận cổ tức 1,5 tỷ đồng mà nó đã tự động chuyển vào kết quả hợp nhất. Phần lãi còn lại (3,15

– 1,5 = 1,65 tỷ đồng) mà tập đoàn Bình Minh được hưởng nhưng chưa được phân phối dưới hình thức cổ tức sẽ được chuyển vào báo cáo hợp nhất qua bút toán sau:

Nợ 223	1,65 tỷ đồng
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết	1,65 tỷ đồng

### 3.2.3. So sánh phương pháp giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu

Phương pháp giá gốc (Cost method)	Phương pháp vốn chủ sở hữu (Equity method)								
<p>1. Mua khoản đầu tư vào công ty liên kết</p> <table> <tr> <td>Nợ TK 223</td> <td>10</td> </tr> <tr> <td>Có TK 112</td> <td>10</td> </tr> </table>	Nợ TK 223	10	Có TK 112	10	<p>1. Mua khoản đầu tư vào công ty liên kết</p> <table> <tr> <td>Nợ TK 223</td> <td>10</td> </tr> <tr> <td>Có TK 112</td> <td>10</td> </tr> </table>	Nợ TK 223	10	Có TK 112	10
Nợ TK 223	10								
Có TK 112	10								
Nợ TK 223	10								
Có TK 112	10								
<p>2. Nhận cổ tức từ công ty liên kết</p> <table> <tr> <td>Nợ TK 112</td> <td>1,5</td> </tr> <tr> <td>Có TK 515</td> <td>1,5</td> </tr> </table>	Nợ TK 112	1,5	Có TK 515	1,5	<p>2. Nhận cổ tức từ công ty liên kết</p> <table> <tr> <td>Nợ TK 112</td> <td>1,5</td> </tr> <tr> <td>Có TK 515</td> <td>1,5</td> </tr> </table>	Nợ TK 112	1,5	Có TK 515	1,5
Nợ TK 112	1,5								
Có TK 515	1,5								
Nợ TK 112	1,5								
Có TK 515	1,5								
<p>3. Phần lãi của công ty liên kết</p> <p>Không ghi bút toán</p>	<p>3. Phần lãi của công ty liên kết</p> <table> <tr> <td>Nợ TK 223</td> <td>1,65</td> </tr> <tr> <td>Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết</td> <td>1,65</td> </tr> </table>	Nợ TK 223	1,65	Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết	1,65				
Nợ TK 223	1,65								
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết	1,65								

### 3.2.4. Bán một khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu

Có thể có khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán một khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Lãi hoặc lỗ là chênh lệch giữa giá bán sau thuế và giá vốn của khoản đầu tư. Tuy nhiên, giá vốn của khoản đầu tư lại khác nhau giữa phương pháp giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu. Giả sử công ty Bình Minh bán 1/10 số cổ phiếu phổ thông đang sở hữu của Nam Sao với giá bán là 0,9 tỷ đồng. Việc bán này, nếu theo phương pháp giá gốc sẽ lỗ là 0,1 tỷ đồng ( $=0,9 \text{ tỷ} - (10 \text{ tỷ} \times 1/10)$ ) và được ghi chép như sau:

Nợ TK 112	0,9 tỷ đồng
Nợ TK 635	0,1 tỷ đồng
Có TK 223	1 tỷ đồng

Tuy nhiên, theo phương pháp vốn chủ sở hữu, giá vốn của khoản đầu tư sẽ là 1/10 của số dư nợ TK 223 là 1,165 tỷ đồng ( $=11,65 \text{ tỷ} \times 1/10$ ) chứ không phải là 1 tỷ, do vậy số lỗ là 0,265 tỷ đồng, kế toán ghi thêm bút toán điều chỉnh từ phương pháp giá gốc cho phương pháp vốn chủ sở hữu là:

Nợ TK 635	0,165 tỷ đồng
Có TK 223	0,165 tỷ đồng

Khi một nhà đầu tư không kiểm soát một công ty nào khác (không có công ty con), nhưng có một khoản đầu tư vào công ty liên kết, nó không phải lập các báo cáo tài chính hợp

nhất. Trong trường hợp này IAS yêu cầu nhà đầu tư sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu trực tiếp trong các ghi chép và các báo cáo tài chính của nó.

### 3.2.5. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Dưới đây là báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn Bình Minh

#### BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH HỢP NHẤT (tóm tắt)

Năm: 20xx

Chỉ tiêu	Tập đoàn	Bình Minh	Minh Trang
Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.000	800	200
Giá vốn hàng bán	607	450	157
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	393	350	43
Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết	3,15		
Chi phí bán hàng	110	100	10
Chi phí quản lý doanh nghiệp	98	90	8
Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	188.15		

## 4. CÁC GIAO DỊCH XUÔI CHIỀU, NGƯỢC CHIỀU VÀ HƯỚNG XỬ LÝ

Giao dịch “theo chiều ngược” hay ngược dòng là, ví dụ như, bán tài sản từ công ty liên kết cho nhà đầu tư.

Giao dịch “theo chiều xuôi” hay xuôi dòng là, ví dụ như, bán các tài sản từ nhà đầu tư cho một công ty liên kết.

Lãi hoặc lỗ từ các giao dịch “theo chiều xuôi” và “theo chiều ngược” giữa nhà đầu tư (gồm cả các công ty con được hợp nhất) và các công ty liên kết phải được loại trừ để xác định quyền lợi của nhà đầu tư trong công ty liên kết. Điều này rất giống như thủ tục loại bỏ các giao dịch liên công ty giữa một công ty mẹ và một công ty con. Điều quan trọng cần nhớ là chỉ phần thuộc tập đoàn là bị loại trừ.

*Ví dụ giao dịch theo chiều xuôi: Nhà đầu tư bán hàng cho công ty liên kết*

Ngày 1/1/20xx, nhà đầu tư A là một công ty mẹ đã mua 20% tài sản thuần của công ty X và trở thành nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể của công ty X. Năm 20xx, nhà đầu tư A bán hàng hóa cho công ty X như sau:

Doanh thu bán hàng	10 tỷ đồng
Giá vốn hàng bán	6 tỷ đồng
Lãi ghi nhận trên BCTC riêng của nhà đầu tư	10 tỷ đồng – 6 tỷ đồng = 4 tỷ đồng
Thuế suất thuế TNDN	Theo quy định hiện hành

Xác định số lợi nhuận chưa thực hiện và lập bút toán loại trừ lãi của nhà đầu tư phát sinh từ giao dịch trong 2 trường hợp sau:

(1) Đến cuối năm, công ty liên kết chưa bán hàng hóa mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba;

(2) Đến cuối năm, công ty liên kết đã bán 70% số hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba.

a) Việc xác định số lãi phải loại trừ trong giao dịch này được xác định như sau:

- Trường hợp (1): số lãi chưa thực hiện:  $4.000 \text{ triệu} \times 20\% = 800 \text{ triệu đồng}$

- Trường hợp (2): do đến cuối kỳ công ty liên kết đã bán được 70% số hàng mua cho bên thứ 3 nên lãi thực hiện được xác định là tổng của:

+ Số lãi tương ứng với tỷ lệ hàng hóa đã bán:  $4.000 \text{ triệu} \times 70\% = 2.800 \text{ triệu}$  cộng với số lãi của số hàng chưa được bán ra tương ứng với phần sở hữu của các bên khác trong công ty liên kết:  $4.000 \text{ triệu} \times 30\% \times 80\% = 960 \text{ triệu}$ .

Cộng lãi đã thực hiện 3.760 triệu và lãi chưa thực hiện:  $4.000 - 3.760 = 240 \text{ triệu}$

b) Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện (sử dụng số liệu của trường hợp 2)

- Điều chỉnh giảm số lãi chưa thực hiện, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ:  $10.000 \text{ triệu} \times 30\% \times 20\% = 600$

Có Giá vốn hàng bán:  $6.000 \text{ triệu} \times 30\% \times 20\% = 360$

Có Doanh thu chưa thực hiện: 240

- Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:  $240 \times 25\% = 60$

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại: 60%

c) Giả sử năm 20x6 công ty liên kết bán nốt 30% hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba, bút toán điều chỉnh như sau:

- Ghi nhận số lãi chưa thực hiện kỳ trước chuyển thành đã thực hiện kỳ này, ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán: 360

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước: 240

Có Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ: 600

- Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại: 60

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước: 60

*Ví dụ giao dịch theo chiều ngược: Công ty liên kết bán hàng cho nhà đầu tư*

Sử dụng số liệu của ví dụ trên nhưng người bán là công ty liên kết. Giả sử cuối năm 20xx nhà đầu tư mới bán được 70% hàng mua của công ty liên kết ra bên ngoài. Báo cáo tài chính của công ty liên kết ghi nhận khoản lãi là 4 tỷ đồng, phần sở hữu tương ứng của nhà đầu tư trong lãi của công ty liên kết là:  $4 \text{ tỷ đồng} \times 20\% = 800 \text{ triệu đồng}$ .

a) Nhà đầu tư căn cứ phần lãi được hưởng ghi tăng giá trị khoản đầu tư và công ty liên kết, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết: 800

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết: 800

b) Việc xác định số lãi phải loại trừ được thực hiện tương tự như trên là 240 triệu đồng và được nhà đầu tư điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết: 240

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết: 240

c) Năm 20x6, khi bán hết 30% số hàng tồn kho mua của công ty liên doanh, liên kết ra bên ngoài, nhà đầu tư chuyển lãi chưa thực hiện năm trước thành thực hiện năm nay, ghi:

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước: 240

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết: 240

## **5. CÁC VẤN ĐỀ KHÁC CỦA KẾ TOÁN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT**

*Tổng hợp điều chỉnh lãi/ lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư theo VAS 07 hướng dẫn:*

Khi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết thay đổi nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của công ty liên kết (như đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ), nhà đầu tư phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết sau ngày đầu tư:

a) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch đánh giá lại tài sản, ghi:

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh tăng giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết giảm do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

b) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch tỷ giá, ghi:

- Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lãi chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lỗ chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

*Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư.*

a) Trường hợp Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải thực hiện điều chỉnh đối với những 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. Ví dụ như nhà đầu tư mua hoặc bán vật tư, hàng hoá, TSCĐ có giá trị lớn hoặc có các giao dịch tài trợ vốn vay cho công ty liên kết nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo tài chính riêng của công ty liên kết.

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết dẫn đến làm tăng phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh.

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết làm giảm phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Trường hợp không thể xác định được ảnh hưởng của những sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải trình bày lý do và các diễn giải khác trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

*Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do nhà đầu tư và công ty liên kết sử dụng các chính sách kế toán khác nhau.*



Trường hợp có sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán cho các giao dịch và sự kiện tương tự giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết bằng cách chuyển đổi các chính sách kế toán của công ty liên kết về chính sách kế toán của nhà đầu tư. Khoản chênh lệch phát sinh từ việc chuyển đổi chính sách kế toán được điều chỉnh vào giá trị khoản đầu tư, được xử lý như sau:

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến tăng lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh.

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến giảm lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

**Ví dụ về việc xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư trong Báo cáo tài chính hợp nhất.**

Ngày 1/1/20x4, Công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này Công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với Công ty B do đó Công ty B là Công ty liên kết của Công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

Tại ngày mua, Công ty B có Bảng cân đối kế toán như sau:

Đơn vị: 1.000đ

	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền	10.000	10.000
Các khoản phải thu	40.000	40.000
Hàng tồn kho	80.000	80.000
TSCĐ (Giá trị còn lại)	190.000	270.000
<b>Tổng Tài sản</b>	<b>320.000</b>	<b>400.000</b>
Nợ phải trả	70.000	70.000
Vốn chủ sở hữu	250.000	330.000

<b>Tổng Nguồn vốn</b>	<b>320.000</b>	<b>400.000</b>
-----------------------	----------------	----------------

Tại ngày mua, Công ty A phải xác định:

- Giá gốc mua khoản đầu tư là: 140.000

- Giá trị ghi sổ của 40% tài sản

thuần có thể xác định được là:  $40\% \times (320.000 - 70.000) = 100.000$

- Chênh lệch: 40.000

Khoản chênh lệch 40.000 được phân bổ cho các khoản mục có sự chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ:

Khoản mục có chênh lệch	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý	40% của số chênh lệch
TSCĐ	190.000	270.000	80.000	32.000

Khoản chênh lệch giữa:  $40.000 - 32.000 = 8.000$  là lợi thế thương mại của nhà đầu tư phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết. Hoặc:

Chênh lệch giữa giá gốc mua khoản đầu tư (là 140.000) với 40% của tài sản thuần có thể xác định được theo giá trị hợp lý ( $(400.000 - 70.000) \times 40\% = 132.000$ ) là 8.000. Khoản chênh lệch này là lợi thế thương mại.

Các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ và lợi thế thương mại xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh khi xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm. Thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại cần phải căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ và quy định hiện hành về phân bổ lợi thế thương mại.

#### **Giả sử:**

TSCĐ khấu hao là 10 năm;

Lợi thế thương mại phân bổ trong 10 năm.

Cuối năm, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty A phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ và phân bổ lợi thế thương mại như sau:

#### **SỔ THEO DÕI PHÂN BỐ CÁC KHOẢN CHÊNH LỆCH PHÁT SINH KHI MUA KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT**

Nội dung phân bổ	Tổng số Chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	20x4	20x5	20x6	...
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ	32.000	10 năm	3.200	3.200	3.200	
- Lợi thế thương mại	8.000	10 năm	800	800	800	
Tổng số phân bổ hàng năm			4.000	4.000	4.000	

Giả sử trong năm 2004, Công ty B có lợi nhuận sau thuế là 20.000, Công ty A phải phản ánh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Phần lãi hoặc lỗ của Công ty A trong Công ty =  $40\% \times 20.000 = 8.000$  liên kết B trong năm 2004

Tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư =  $8.000 - 4.000 = 4.000$  trong Công ty liên kết A trong năm 20x4

**BẢNG XÁC ĐỊNH PHẦN LÃI HOẶC LỖ TRONG CÔNG TY LIÊN KẾT  
CÔNG TY LIÊN KẾT B  
Năm 20x4**

STT	Nội dung điều chỉnh	Năm nay	Năm trước
1	Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết	8.000	
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ	(3.200)	
3	Phân bổ lợi thế thương mại	(800)	
4	Lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận	-	
	<b>Cộng các khoản điều chỉnh</b>	<b>4.000</b>	

- Sau khi xác định được tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư trong Công ty liên kết A trong năm 2004, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh: 4.000

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh: 4.000.

Đồng thời kế toán kết chuyển lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

**Trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.**

- Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận theo giá gốc và số lũy kế các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính và được phản ánh ở khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh”.

- Phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết của năm báo cáo được phản ánh ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh”.

- Trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải trình bày:

+ 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 tỷ lệ (%) phần sở hữu;

+ Phương pháp kế toán được sử dụng để kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

## 6. TỔNG QUAN VỀ LIÊN DOANH VÀ CÔNG TY ĐỒNG KIỂM SOÁT

### 6.1. Các hình thức liên doanh

VAS 08 đề cập 3 hình thức liên doanh:

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;

- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Các hình thức liên doanh thường có các đặc điểm chung như sau:

- Hai hay nhiều bên góp vốn liên doanh hợp tác với nhau trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng;

- Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát

- Nó thường có giới hạn về thời gian và/ hoặc hoạt động

- Các bên liên doanh thường đồng ý về một tỷ lệ chia lãi/ lỗ.

### **Các định nghĩa:**

**Kiểm soát:** Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế liên quan đến góp vốn liên doanh nhằm thu được lợi ích từ hoạt động kinh tế đó.

**Đồng kiểm soát:** Là quyền cùng chi phối của các bên góp vốn liên doanh về các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng.

**Ảnh hưởng đáng kể:** Là quyền được tham gia vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một hoạt động kinh tế nhưng không phải là quyền kiểm soát hay quyền đồng kiểm soát đối với những chính sách này.

**Bên góp vốn liên doanh:** Là một bên tham gia vào liên doanh và có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

**Nhà đầu tư trong liên doanh:** Là một bên tham gia vào liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

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

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

**Hợp nhất tương ứng:** một phương pháp kế toán mà một phần của người góp vốn liên doanh trong các tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí của một công ty liên doanh đồng kiểm

soát được tổng hợp theo từng dòng của các khoản mục giống nhau trong các báo cáo tài chính của người góp vốn liên doanh hoặc được báo cáo như là các dòng khoản mục riêng biệt trong các báo cáo tài chính của người góp vốn liên doanh.

## **6.2. Thỏa thuận bằng hợp đồng**

Thỏa thuận bằng hợp đồng phân biệt quyền đồng kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh với lợi ích của khoản đầu tư tại những công ty liên kết mà trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể (xem Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”).

*Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như: Nêu trong hợp đồng hoặc biên bản thỏa thuận giữa các bên góp vốn liên doanh; nêu trong các điều khoản hay các quy chế khác của liên doanh.*

*Thỏa thuận bằng hợp đồng được trình bày bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau:*

- (a) Hình thức hoạt động, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên góp vốn liên doanh;
- (b) Việc chỉ định Ban quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh;
- (c) Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh; và
- (d) Việc phân chia sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh để đảm bảo không một bên góp vốn liên doanh nào có quyền đơn phương kiểm soát các hoạt động của liên doanh. Thỏa thuận trong hợp đồng cũng nêu rõ các quyết định mang tính trọng yếu để đạt được mục đích hoạt động của liên doanh, các quyết định này đòi hỏi sự thống nhất của tất cả các bên góp vốn liên doanh hoặc đa số những người có ảnh hưởng lớn trong các bên góp vốn liên doanh theo quy định của chuẩn mực này.

Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể chỉ định rõ một trong các bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm việc điều hành hoặc quản lý liên doanh. Bên điều hành liên doanh không kiểm soát liên doanh, mà thực hiện trong khuôn khổ những chính sách tài chính và hoạt động đã được các bên nhất trí trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng và ủy nhiệm cho bên điều hành. Nếu bên điều hành liên doanh có toàn quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của hoạt động kinh tế thì bên đó là người kiểm soát và khi đó không tồn tại liên doanh.

## **6.3. Các hình thức của liên doanh**

### **6.3.1. Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát**

Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử

dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được nhân viên của mỗi bên góp vốn liên doanh tiến hành song song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng hợp tác kinh doanh thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

Ví dụ hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là khi hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh cùng kết hợp các hoạt động, nguồn lực và kỹ năng chuyên môn để sản xuất, khai thác thị trường và cùng phân phối một sản phẩm nhất định. Như khi sản xuất một chiếc máy bay, các công đoạn khác nhau của quá trình sản xuất do mỗi bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm. Mỗi bên phải tự mình trang trải các khoản chi phí phát sinh và được chia doanh thu từ việc bán máy bay, phần chia này được căn cứ theo thoả thuận ghi trong hợp đồng.

*Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh các hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:*

*(a) Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu;*

*(b) Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh.*

Trong trường hợp hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát, liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

### **6.3.2. Tài sản đồng kiểm soát**

Một số liên doanh thực hiện việc đồng kiểm soát và thường là đồng sở hữu đối với tài sản được góp hoặc được mua bởi các bên góp vốn liên doanh và được sử dụng cho mục đích của liên doanh. Các tài sản này được sử dụng để mang lại lợi ích cho các bên góp vốn liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản và chịu phần chi phí phát sinh theo thoả thuận trong hợp đồng.

Hình thức liên doanh này không đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần vốn góp của mình vào tài sản được đồng kiểm soát.

Hoạt động trong công nghệ dầu mỏ, hơi đốt và khai khoáng thường sử dụng hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ một số công ty sản xuất dầu khí cùng kiểm soát và vận hành một đường ống dẫn dầu. Mỗi bên góp vốn liên doanh sử dụng đường ống dẫn dầu này để vận chuyển sản phẩm và phải gánh chịu một phần chi phí vận hành đường ống này theo thoả thuận. Một ví dụ khác đối với hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát là khi hai doanh nghiệp cùng kết hợp kiểm soát một tài sản, mỗi bên được hưởng một phần tiền nhất định thu được từ việc cho thuê tài sản và chịu một phần chi phí cho tài sản đó.

Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh tài sản được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên góp vốn liên doanh;
- (c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;
- (d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;
- (e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.

Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong báo cáo tài chính các yếu tố liên quan đến tài sản được đồng kiểm soát:

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại dựa trên tính chất của tài sản chứ không phân loại như một dạng đầu tư. Ví dụ: Đường ống dẫn dầu do các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát được xếp vào khoản mục tài sản cố định hữu hình;
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh của mỗi bên góp vốn liên doanh, ví dụ: Nợ phải trả phát sinh trong việc bỏ tiền mua phần tài sản để góp vào liên doanh;
- (c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;
- (d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh; và
- (e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh, ví dụ: Các khoản chi phí liên quan đến tài sản đã góp vào liên doanh và việc bán sản phẩm được chia.

Việc hạch toán tài sản được đồng kiểm soát phản ánh nội dung, thực trạng kinh tế và thường là hình thức pháp lý của liên doanh. Những ghi chép kế toán riêng lẻ của liên doanh chỉ giới hạn trong những chi phí phát sinh chung có liên quan đến tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh và cuối cùng do các bên góp vốn liên doanh chịu theo phần được chia đã thoả thuận. Trong trường hợp này liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

### **6.3.3. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát**

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát) đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Hoạt động của cơ sở này cũng giống như hoạt động của các doanh nghiệp khác, chỉ khác là thoả thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này.

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, thu nhập và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Cơ sở kinh doanh này sử dụng tên của liên doanh trong các hợp đồng, giao dịch kinh tế và huy động nguồn lực tài chính phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh hoặc được chia sản phẩm của liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Ví dụ một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát:

(a) Hai đơn vị trong nước hợp tác bằng cách góp vốn thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát để kinh doanh trong một ngành nghề nào đó;

(b) Một đơn vị đầu tư ra nước ngoài cùng góp vốn với một đơn vị ở nước đó để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát;

(c) Một đơn vị nước ngoài đầu tư vào trong nước cùng góp vốn với một đơn vị trong nước để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát.

Một số trường hợp, cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát về bản chất giống như các hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát hoặc tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ: các bên góp vốn liên doanh có thể chuyển giao một tài sản được đồng kiểm soát, như ống dẫn dầu, vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát vì các mục đích khác nhau. Tương tự như vậy, các bên góp vốn liên doanh có thể đóng góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát một số tài sản mà các tài sản này sẽ chịu sự điều hành chung. Một số hoạt động được đồng kiểm soát có thể là việc thành lập một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát để thực hiện một số hoạt động như thiết kế mẫu mã, nghiên cứu thị trường tiêu thụ, dịch vụ sau bán hàng.

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát phải tổ chức công tác kế toán riêng như các doanh nghiệp khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán.

Các bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng các tài sản khác vào liên doanh. Phần vốn góp này phải được ghi sổ kế toán của bên góp vốn liên doanh và phải được phản ánh trong các báo cáo tài chính như một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

## **7. CÁC GIAO DỊCH GIỮA BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH VÀ LIÊN DOANH**

Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tài sản vào liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nó.

Nếu bên góp vốn liên doanh đã chuyển quyền sở hữu tài sản thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ có thể xác định tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán toàn bộ giá trị bất kỳ khoản lỗ nào nếu việc góp vốn bằng tài sản được thực hiện với giá trị đánh giá lại thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.



Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nó.

Nếu bên góp vốn liên doanh đã chuyển quyền sở hữu tài sản và tài sản này được liên doanh giữ lại chưa bán cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ có thể xác định tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

Nếu liên doanh bán tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận phần lãi, lỗ thực tế phát sinh từ nghiệp vụ bán tài sản cho liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán toàn bộ giá trị bất kỳ khoản lỗ nào nếu việc bán tài sản cho liên doanh được thực hiện với giá thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.

Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nghiệp vụ đó.

Nếu bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh đó không phải hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ giao dịch này.

Nếu bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho một bên thứ ba độc lập thì được ghi nhận phần lãi thực tế tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán phần lỗ của mình trong liên doanh phát sinh từ giao dịch này theo phương pháp hạch toán phần lãi trình bày ở đoạn này, trừ khi các khoản lỗ này đã được ghi nhận ngay do giá mua thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản lưu động hoặc giá trị còn lại của tài sản cố định.

## **8. ĐỐI XỬ KẾ TOÁN CHO CÔNG TY LIÊN DOANH**

### **8.1. Báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn**

Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính riêng theo phương pháp giá gốc.

### **8.2. Báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn**

Trong phần này có sự khác biệt nhau đáng kể giữa VAS 08 và IAS 31.

Theo IAS 31 yêu cầu tất cả lợi ích trong công ty liên doanh đồng kiểm soát được kế toán theo phương pháp hợp nhất tương ứng hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu. Tuy nhiên, theo VAS 08, nếu bên góp vốn liên doanh lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trong báo cáo tài chính hợp nhất phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

#### **Trường hợp ngoại trừ đối với phương pháp vốn chủ sở hữu**

*Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau đây theo phương pháp giá gốc:*

(a) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và

(b) Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu là không hợp lý nếu phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong khoảng thời gian dưới 12 tháng. Điều này cũng không hợp lý khi cơ sở kinh doanh hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

*Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản vốn góp liên doanh của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.*

### **Báo cáo phần vốn góp liên doanh trong báo cáo tài chính của nhà đầu tư**

Nhà đầu tư trong liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát, phải hạch toán phần vốn góp liên doanh tuân theo quy định của chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”. Trường hợp nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể trong liên doanh thì được hạch toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

### **8.3. Trình bày báo cáo tài chính**

Bên góp vốn liên doanh phải trình bày tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên, trừ khi khả năng lỗ là thấp và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, như sau:

(a) Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên;

(b) Phần các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên;

(c) Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải trình bày riêng biệt tổng giá trị của các khoản cam kết sau đây theo phần vốn góp vào liên doanh của bên góp vốn liên doanh với các khoản cam kết khác:

(a) Bất kỳ khoản cam kết về tiền vốn nào của bên góp vốn liên doanh liên quan đến phần vốn góp của họ trong liên doanh và phần bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu trong cam kết về tiền vốn với các bên góp vốn liên doanh khác;

(b) Phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

Bên góp vốn liên doanh phải trình bày chi tiết các khoản vốn góp trong các liên doanh quan trọng mà bên góp vốn liên doanh tham gia.

Bên góp vốn liên doanh không lập báo cáo tài chính hợp nhất, vì không có các công ty con mà phải trình bày các thông tin tài chính theo yêu cầu quy định.

Bên góp vốn liên doanh không có công ty con không lập báo cáo tài chính hợp nhất và phải cung cấp các thông tin liên quan đến khoản vốn góp của họ trong liên doanh như những bên góp vốn liên doanh có công ty con.

### **Tóm lược chương**

- Công ty liên kết là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể (từ 20-50% vốn có quyền biểu quyết) 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.

- IAS 28 và VAS 07 yêu cầu trong các tài khoản hợp nhất, kế toán về đầu tư vào công ty liên kết phải được sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

- 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 kinh doanh phải phản ánh phần sở hữu của nhà đầu tư trong kết quả kinh doanh của bên nhận đầu tư.

- Nguyên nhân chính cho việc sử dụng phương pháp này thay cho phương pháp giá thị trường vì phương pháp vốn chủ sở hữu cho một cái nhìn tốt hơn của việc ghi nhận tăng và giảm trong các nguồn lực kinh tế mà nhà đầu tư có thể ảnh hưởng. Lãi lỗ thuần được báo cáo của một nhà đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu là tăng bởi phần của nó về lãi thuần hoặc giảm phần của nó của số lỗ thuần được ghi nhận bởi công ty được đầu tư.

- Sự khác nhau giữa phương pháp giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu: Theo phương pháp giá gốc, nhà đầu tư sẽ không ghi một bút toán nào cho khoản lãi của công ty liên kết được báo cáo trong kỳ, trừ khoản cổ tức được nhận. Tuy nhiên, theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nhà đầu tư sẽ ghi chép phần lãi thuần sau thuế của công ty liên kết tương ứng với tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư.

- Trong báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, tập đoàn đầu tư phải ghi Có (tăng) cho phần lãi sau thuế của nó trong công ty liên kết, bất kể là nó đã được chia dưới hình thức chia cổ tức hay chưa.

- Trong bảo cân đối kế toán hợp nhất, khoản đầu tư trong công ty liên kết phải chi ra:

(a) Phần của tập đoàn trong lợi thế thương mại (nếu có) trong bảng cân đối kế toán của công ty liên kết; cộng với

(b) Phần của tập đoàn trong tài sản thuần của công ty liên kết khác hơn là lợi thế thương mại; cộng với

(c) Khoản phụ trội khi mua trả cho việc mua phần của công ty liên kết.

- Thông thường có ba hình thức liên doanh là (1) hoạt động đồng kiểm soát, (2) các tài sản được đồng kiểm soát và (3) công ty được đồng kiểm soát (tức công ty liên doanh).

- Các liên doanh có đặc điểm chung là được đồng kiểm soát bởi các bên liên doanh và nó có chứng cứ là các thỏa thuận hợp đồng liên doanh.

- Theo IAS, kế toán cho khoản đầu tư vào công ty liên doanh (công ty đồng kiểm soát) có thể sử dụng phương pháp hợp nhất tương ứng (cộng các khoản mục trên cơ sở từng dòng, tương ứng với tỷ lệ vốn góp) hoặc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu. Trong khi đó, VAS chỉ quy định sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu mà thôi.

### **Câu hỏi và bài tập**

1. Định nghĩa công ty liên kết? Thông thường nhà đầu tư phải đầu tư bao nhiêu phần trăm vốn có quyền biểu quyết trong công ty khác, thì được xem là đầu tư vào công ty liên kết?

2. Cho các báo cáo tài chính riêng biệt của nhà đầu tư, kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết sử dụng phương pháp nào?

3. Phương pháp vốn chủ sở hữu ảnh hưởng như thế nào trên báo cáo kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán?

4. Giả sử ngày đầu năm 20x4 bạn mua 20% cổ phiếu có quyền biểu quyết của Công ty Nasa với giá 50 triệu đồng. Trong năm bạn đã nhận được 4 triệu đồng cổ tức bằng tiền mặt. Công ty Nasa báo cáo lãi thuần sau thuế là 40 triệu đồng. Giá trị khoản đầu tư của bạn vào ngày cuối năm 20x4 được báo cáo là bao nhiêu trên bảng cân đối kế toán hợp nhất?

5. Nhà đầu tư sẽ kế toán như thế nào cho phần của nó trong các hoạt động đồng kiểm soát?

6. Nhà đầu tư sẽ kế toán như thế nào cho phần của nó trong các liên doanh tài sản đồng kiểm soát?

## **CHƯƠNG 5:**

### **BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT**

*Đối tượng chương:*

1. Nguyên tắc hợp nhất báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
2. Mua và bán các công ty con và các đơn vị kinh doanh
3. Các khoản điều chỉnh hợp nhất và lợi ích không kiểm soát
4. Các công ty liên kết và liên doanh
5. Các giao dịch thuê tài chính
6. Ví dụ tổng hợp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

Trước khi học chương này, các bạn nên đọc lập nội dung liên quan đến lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ để có thể hiểu cách lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ của một doanh nghiệp độc lập không phải hợp nhất của một tập đoàn.

#### **1. CƠ SỞ LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT**

1. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất là một bộ phận không thể tách rời trong hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất, cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng Báo cáo tài chính về khả năng tạo tiền, khả năng thanh toán của toàn bộ Tập đoàn.

2. Việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được căn cứ vào:

- Bảng Cân đối kế toán hợp nhất;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;
- Thuyết minh Báo cáo tài chính hợp nhất;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất kỳ trước;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và từng công ty con, công ty liên kết, liên doanh kỳ báo cáo;
- Thông tin tài chính về tài sản, nợ phải trả các công ty con được mua hoặc bị thanh lý trong kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp các khoản lãi vay, cổ tức, lợi nhuận đã trả/đã nhận trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo; Số liệu tổng hợp các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên doanh, liên kết kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp các khoản đầu tư, cho vay, đi vay trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo; Bảng tổng hợp mua, bán hàng tồn kho, TSCĐ trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo;
- Bảng tổng hợp tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, đánh giá lại TSCĐ trong kỳ và các báo cáo, bảng tổng hợp các thông tin bổ sung khác.

#### **2. NGUYÊN TẮC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT**

Ngoài các nguyên tắc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ thông thường cho từng doanh nghiệp độc lập, khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất còn phải tôn trọng một số nguyên tắc sau:

1. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất chỉ phản ánh các dòng tiền phát sinh giữa tập đoàn với các đối tượng bên ngoài tập đoàn như khách hàng và nhà cung cấp bên ngoài; Người cho vay bên ngoài, cổ đông, các công ty liên doanh, liên kết..., không phản ánh các luồng tiền nội bộ phát sinh giữa công ty mẹ và công ty con, giữa các công ty con với nhau.

2. Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh chỉ được lập theo phương pháp gián tiếp (không áp dụng phương pháp trực tiếp) trên cơ sở sử dụng Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh hợp nhất và Bảng cân đối kế toán hợp nhất (xác định phần chênh lệch giữa số đầu kỳ và cuối kỳ của từng chỉ tiêu) sau đó điều chỉnh cho các giao dịch mua hoặc thanh lý công ty con:

Khi một công ty con được mua hoặc bán trong năm thì số đầu năm và số cuối năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất của toàn tập đoàn sẽ không nhất quán. Số đầu năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất sẽ bao gồm số liệu của công ty con đã được thanh lý trong năm nhưng không bao gồm trong số cuối năm. Ngược lại số đầu năm của Bảng cân đối kế toán hợp nhất không bao gồm số liệu của công ty con được mua trong năm nhưng lại gồm trong số cuối năm. Trong quá trình tính toán cần phải thực hiện những điều chỉnh phù hợp cho số liệu đầu kỳ như sau:

- Cộng thêm số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;

- Loại trừ số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được bán trong kỳ theo số liệu tại thời điểm bán.

3. Luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc trực tiếp có điều chỉnh:

a) Phương pháp trực tiếp có điều chỉnh: Trong mọi trường hợp, kể cả trường hợp công ty mẹ mua thêm hoặc thanh lý công ty con trong kỳ, công ty mẹ ưu tiên áp dụng phương pháp này khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Phương pháp trực tiếp có điều chỉnh được lập trên cơ sở Bảng Cân đối kế toán hợp nhất (xác định phần chênh lệch giữa số đầu kỳ và cuối kỳ của từng chỉ tiêu) và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất và điều chỉnh cho các giao dịch phi tiền tệ; Các giao dịch mua, bán công ty con trong kỳ. Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất, doanh nghiệp phải xác định được ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến dòng tiền khi mua, bán các công ty con trong kỳ báo cáo, cụ thể:

- Nếu công ty con có số dư tiền và tương đương tiền tại ngày công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con thì số tiền chi ra khi mua hoặc nhận về khi thanh lý công ty con được trình bày trên cơ sở thuần (sau khi đã loại trừ ảnh hưởng đối với số dư tiền hoặc tương đương tiền của công ty con được mua hoặc bị thanh lý).

- Cộng thêm số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;

- Loại trừ số dư tài sản, nợ phải trả của công ty con được bán trong kỳ theo số liệu tại thời điểm bán.

b) Phương pháp trực tiếp chỉ được lập trong trường hợp công ty mẹ không mua thêm hoặc thanh lý công ty con trong kỳ và không thể áp dụng phương pháp trực tiếp có điều chỉnh. Phương pháp này được lập trên cơ sở cộng gộp các chỉ tiêu của luồng tiền từ hoạt động đầu tư và luồng tiền từ hoạt động tài chính trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ riêng của công ty mẹ và từng công ty con, sau đó loại trừ ảnh hưởng của các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn:

- Các khoản tiền thu hoặc chi từ giao dịch mua, bán TSCĐ, BĐSĐT trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo phải được loại trừ;

- Các khoản tiền đầu tư hoặc thu hồi công cụ vốn, công cụ nợ; Các khoản tiền đi vay, nhận vốn góp, trả nợ gốc vay, trả lại vốn góp trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo phải được loại trừ;

- Các luồng tiền liên quan đến lãi cho vay thu được, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc đã trả bằng tiền trong nội bộ tập đoàn kỳ báo cáo cần phải được loại trừ.

### **3. NGUYÊN TẮC ĐIỀU CHỈNH ẢNH HƯỞNG CỦA GIAO DỊCH MUA, THANH LÝ CÔNG TY CON ĐẾN CÁC LUỒNG TIỀN TRONG BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ HỢP NHẤT**

#### **3.1. Nguyên tắc điều chỉnh ảnh hưởng từ giao dịch mua, thanh lý công ty con trong kỳ đến Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất**

1. Luồng tiền mua hoặc thanh lý công ty con bị ảnh hưởng bởi số dư tiền và tương đương tiền của công ty con tại thời điểm công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con. Vì vậy công ty mẹ phải điều chỉnh trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đối với số dư tiền và tương đương tiền tại công ty con được bán hoặc thanh lý.

2. Khi mua hoặc thanh lý công ty con, công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ các khoản phi tiền tệ chi trả hoặc thu được ra khỏi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất. Công ty mẹ phải xác định chi tiết:

- a) Tổng giá mua hoặc giá thanh lý công ty con;

- b) Phần giá mua hoặc giá thanh lý được thanh toán bằng tiền, tương đương tiền và bằng các tài sản phi tiền tệ hoặc các khoản nợ phải trả phát sinh liên quan trực tiếp tới việc mua, thanh lý công ty con.

3. Khi công ty mẹ mua hoặc thanh lý công ty con, tài sản và nợ phải trả của công ty con được mua hoặc bị thanh lý sẽ ảnh hưởng đến Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Do đó công ty mẹ phải điều chỉnh trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất đối với giá trị các tài sản hoặc nợ phải trả (ngoài các khoản tiền và tương đương tiền) của công ty con được mua hoặc thanh lý (bao gồm cả lợi thế thương mại nếu có).

### 3.2. Điều chỉnh ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư

1. Các khoản tiền chi ra khi mua hoặc thu về thanh lý công ty con được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư.

2. Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất, Công ty mẹ phải trình bày luồng tiền thu về hoặc chi ra trên cơ sở thuần bằng cách điều chỉnh với số tiền và tương đương tiền của công ty con sẵn có tại thời điểm mua hoặc thanh lý:

- Số tiền hoặc tương đương tiền chi ra để mua công ty con được giảm trừ với số tiền hoặc tương đương tiền công ty con có sẵn tại thời điểm được mua;

- Số tiền hoặc tương đương tiền thu về khi thanh lý công ty con được giảm trừ với số tiền hoặc tương đương tiền công ty con có sẵn tại thời điểm bị thanh lý.

Ví dụ: Trình bày luồng tiền mua, thanh lý công ty con

- Công ty mẹ thanh lý toàn bộ một công ty con với giá 75 tỷ VND. Hình thức thanh toán mà bên mua trả cho công ty mẹ như sau:

Trái phiếu	48 tỷ
Tiền	<u>27 tỷ</u>
	75 tỷ

Tại thời điểm thanh lý, công ty con có số dư tiền là 5 tỷ

Chỉ tiêu “Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác” trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 22 tỷ (27 tỷ - 5 tỷ)

- Công ty mẹ mua một công ty con với giá 100 tỷ VND, hình thức thanh toán của công ty mẹ như sau:

Phát hành cổ phiếu cho bên bán (giá trị hợp lý):	60 tỷ
Thanh toán bằng tiền:	30 tỷ
Thanh toán bằng tài sản phi tiền tệ (giá trị hợp lý):	<u>10 tỷ</u>
	100 tỷ

Tại thời điểm mua, công ty con có số dư tiền là 12 tỷ

Chỉ tiêu “Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 18 tỷ (30 tỷ - 12 tỷ) bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

### 3.3. Điều chỉnh ảnh hưởng gián tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến các luồng tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

1. Khi công ty con được mua hoặc bị thanh lý trong kỳ thì số đầu kỳ và số cuối kỳ trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất của toàn tập đoàn không nhất quán, công ty mẹ phải thực hiện những điều chỉnh phù hợp cho số liệu đầu kỳ khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

2. Việc điều chỉnh số dư tài sản đầu kỳ khi mua và thanh lý công ty con trong kỳ được thực hiện như sau:



- Cộng thêm số dư tài sản và nợ phải trả của công ty con được mua trong kỳ theo số liệu tại thời điểm mua;

- Loại trừ số dư tài sản và nợ phải trả của công ty con được thanh lý trong kỳ theo số liệu tại thời điểm thanh lý.

Ví dụ: Dưới đây là thông tin được lấy từ Bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty Mẹ, biết rằng toàn bộ TSCĐ hữu hình mua trong kỳ đã được thanh toán bằng tiền.

	Số cuối kỳ	Số đầu kỳ
TSCĐ hữu hình	15 tỷ	12 tỷ

a) Nếu Công ty mẹ không mua hoặc thanh lý công ty con trong kỳ và toàn bộ giá trị TSCĐ hữu hình mua đã được trả bằng tiền thì chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất sẽ được trình bày là 3 tỷ.

b) Nếu công ty mẹ có mua một công ty con trong kỳ, tại ngày mua công ty con có giá trị TSCĐ hữu hình được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán là 2 tỷ thì giá trị TSCĐ hữu hình mua trong kỳ được trình bày trong chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất sẽ được xác định như sau:

- Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ	12 tỷ	
- Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con		<u>2 tỷ</u>
- Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh		14 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ	<u>15 tỷ</u>	
- Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ	1 tỷ	

Mặc dù tổng giá trị TSCĐ hữu hình tại thời điểm cuối kỳ đã tăng thêm 3 tỷ so với thời điểm đầu kỳ nhưng tập đoàn thực sự không bỏ ra 3 tỷ để mua TSCĐ hữu hình vì 2 tỷ giá trị TSCĐ hữu hình tăng thêm là phát sinh từ việc mua công ty con (Tập đoàn không mua đất mà mua công ty con).

c) Ngoài các thông tin đã được cung cấp trong phần (a) và (b), trong kỳ công ty mẹ còn thanh lý một công ty con. Tại ngày thanh lý, giá trị TSCĐ hữu hình của công ty con là 3 tỷ. Chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” sẽ được xác định như sau:

- Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ	12 tỷ	
- Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con		2 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình giảm từ việc bán công ty con		(3) tỷ
- Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh		11 tỷ
- Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ	<u>15 tỷ</u>	
- Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ	4 tỷ	

Chỉ tiêu “Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ” không có số liệu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất vì thực chất tập đoàn không bán TSCĐ hữu hình, tập đoàn chỉ thanh lý công ty con.