

Th.s NGUYỄN PHÚ GIANG

BÀI TẬP VÀ BÀI GIẢI

Kế toán hợp nhất kinh doanh & Hợp nhất báo cáo tài chính

(Biên soạn theo QĐ 15/2005-QĐ/BTC ngày 20/3/2006)

UYÊN
IÊU



NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH



BÀI TẬP VÀ BÀI GIẢI
Kế toán hợp nhất kinh doanh
& Hợp nhất báo cáo tài chính



Th.s NGUYỄN PHÚ GIANG

BÀI TẬP VÀ BÀI GIẢI
Kế toán hợp nhất kinh doanh
& Hợp nhất báo cáo tài chính

ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN
TRUNG TÂM HỌC LIỆU



NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

LỜI NÓI ĐẦU

Cùng với sự hội nhập kinh tế quốc tế, sự hội nhập của chế độ kế toán Việt Nam với các chuẩn mực kế toán quốc tế đã đánh dấu một bước phát triển đáng kể của kế toán Việt Nam. Từ khi bắt đầu xây dựng các chuẩn mực kế toán Việt Nam năm 1998, cho đến nay Bộ Tài chính đã cho ra đời 26 chuẩn mực kế toán. Song song với sự ra đời của các chuẩn mực kế toán Việt Nam là một loạt các sự sửa đổi và xây dựng mới các nguyên tắc, phương pháp kế toán tương ứng. Từ sau khi có Quyết định số 15/2006/QĐ/BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, có thể nói chế độ kế toán Việt Nam đã được thay đổi căn bản.

Chuẩn mực kế toán về hợp nhất kinh doanh và chuẩn mực báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con và một số chuẩn mực kế toán khác chứa đựng những nội dung hoàn toàn mới mẻ so với những quy định trong Quyết định 1141 của Bộ Tài chính. Để cung cấp một số những nội dung có tính tác nghiệp và thực hành về các chuẩn mực trên, tác giả đã biên soạn cuốn sách: ***“Bài tập và bài giải kế toán hợp nhất kinh doanh và hợp nhất báo cáo tài chính”***.

Cuốn sách đưa ra những tình huống cơ bản và điển hình của hợp nhất kinh doanh và hợp nhất báo cáo tài chính và một số lời giải đề nghị theo các hệ thống kế toán phổ biến trên thế giới.

Cuốn sách do Thạc sĩ Nguyễn Phú Giang, giảng viên Trường đại học Thương mại biên soạn. Tác giả đã cố gắng trên

nhiều mặt để phục vụ bạn đọc nhưng cuốn sách không tránh khỏi những thiếu sót. Tác giả hy vọng sẽ nhận được nhiều ý kiến đóng góp từ phía bạn đọc để cuốn sách được hoàn chỉnh hơn, mọi sự góp ý xin liên hệ với tác giả qua số điện thoại: 0912354974.

Xin trân trọng cảm ơn!

Tác giả

PHẦN 1

BÀI TẬP CÓ LỜI GIẢI MẪU

Bài số 1:

Kế toán góp vốn bằng tiền, hiện vật vào doanh nghiệp, chi phí thành lập doanh nghiệp

Đơn vị: 1000 đ

Một công ty phát hành các cổ phiếu có mệnh giá 100 vào ngày 01/01/N. Công ty được tạo lập bởi một số thành viên, hầu hết trong số họ đều góp vốn bằng tiền, riêng ông P góp bằng một bằng phát minh sáng chế.

Cổ phiếu được phát hành ở mức điều lệ tối thiểu.

Bằng phát minh sáng chế được đánh giá là 1000 000

Các khoản góp vốn bằng tiền được chuyển vào một tài khoản bị phong tỏa ở ngân hàng trị giá 1000 000

Trong thời gian chưa sử dụng được vốn, một số chi phí như quảng cáo, các thủ tục giấy tờ khác như giấy phép kinh doanh... được ông P chi ra với khoản tiền là 3000 000 đ.

Sau khi sử dụng được vốn, công ty đã chi 30 000 vào ngày 30/3/N cho các mục đích:

- Thanh toán chi phí thành lập doanh nghiệp (Chi phí soạn thảo điều lệ, tiền thù lao cho chuyên gia...): 27 000;
- Trả cho ông P: 30 000

Công ty đã tiến hành gọi 1/4 số vốn vào cuối tháng 12/N.

Chi phí thành lập doanh nghiệp được hạch toán vào tài khoản bên tài sản của Bảng cân đối kế toán và phân bổ trong vòng 3 năm đầu tiên.

Bảng phát minh sáng chế được khấu hao trong 5 năm bắt đầu từ 01/4/N

Yêu cầu:

- 1- Hãy định khoản kế toán trong các thời điểm sau:
 - Ngày 01/01/N khi thành lập doanh nghiệp;
 - Ngày 28/02/N: Các khoản chi của ông P;
 - Ngày 31/3/N: Khi vốn được phép sử dụng và chi các khoản chi;
 - Ngày 31/12/N: Khi gọi 1/4 số vốn và khấu hao tài sản cố định.
- 2- Lập Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/N?

Bài số 2:

Hợp nhất theo từng cấp

Công ty A đầu tư 60% vào công ty G và 25% vào công ty C. Công ty G cũng đầu tư 40% vào công ty C. Bảng cân đối kế toán của 3 công ty như sau:

Đơn vị: 1000 đ

TÀI SẢN	CÔNG TY A	CÔNG TY G	CÔNG TY C
Tài sản khác	15 500 000	10 600 000	15 000 000
Cổ phiếu của công ty G	3 000 000		
Cổ phiếu của công ty C	1 500 000	2 400 000	
Tổng tài sản	20 000 000	13 000 000	15 000 000

· NGUỒN VỐN	CÔNG TY A	CÔNG TY G	CÔNG TY C
Vốn kinh doanh	5 000 000	4 000 000	3 000 000
Dự trữ	7 500 000	5 000 000	4 750 000
Kết quả	1 000 000	750 000	500 000
Nợ phải trả	6 500 000	3 250 000	6 750 000
Tổng nguồn vốn	20 000 000	13 000 000	15 000 000

Công ty A tiến hành hợp nhất theo phương pháp hợp nhất toàn bộ.

Yêu cầu:

- Trình bày phương pháp hợp nhất toàn bộ
- Lập Bảng cân đối kế toán của nhóm công ty A và thực hiện hợp nhất từng cấp bắt đầu bằng nhóm công ty G và công ty C (Biết rằng tỷ lệ lợi ích bằng tỷ lệ quyền biểu quyết)
- Tính giá trị cổ phiếu công ty C và G biết mệnh giá của nó là 100. Hãy kiểm tra lại bằng việc xác định lợi ích cổ đông thiểu số?

Bài số 3:

Hợp nhất trực tiếp

Đơn vị tính 1000 đ

Công ty F giữ 60 000 cổ phiếu của công ty P, 20 000 cổ phiếu của công ty R, 40 000 cổ phiếu của công ty N. Công ty P giữ 50 000 cổ phiếu của công ty R. Công ty R giữ 25 000 cổ phiếu của công ty N. Mệnh giá cổ phiếu của 4 công ty là 100. Bảng cân đối kế toán của 4 công ty như sau:

TÀI SẢN	CÔNG TY F	CÔNG TY P	CÔNG TY R	CÔNG TY N
Tài sản khác	16 100 000	13 500 000	20 800 000	22 000 000
Cổ phiếu của công ty P	7 500 000			
Cổ phiếu của công ty R	2 400 000	6 500 000		
Cổ phiếu của công ty N	4 000 000		4 200 000	
Tổng cộng	30 000 000	20 000 000	25 000 000	22 000 000
NGUỒN VỐN	CÔNG TY F	CÔNG TY P	CÔNG TY R	CÔNG TY N
Vốn kinh doanh	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Dự trữ	8 000 000	2500 000	5 000 000	6 000 000
Kết quả	1 500 000	1 000 000	1 200 000	1 100 000
Nợ phải trả	10 500 000	6 500 000	8 800 000	4 900 000
Tổng cộng	30 000 000	20 000 000	25 000 000	22 000 000

Công ty F thực hiện việc hợp nhất theo phương pháp hợp nhất toàn phần

Yêu cầu:

- Thể hiện sự lựa chọn phương pháp hợp nhất toàn phần?
- Thể hiện các bút toán hợp nhất trực tiếp của tập đoàn F (Tỷ lệ lợi ích bằng tỷ lệ quyền biểu quyết)

Bài số 4:

Hợp nhất trực tiếp, đầu tư vòng tròn

Đơn vị tính: 1000 đ

Tập đoàn G được hình thành từ 4 công ty. Công ty G giữ 70% công ty L, 10% công ty D, 25% công ty M. Công ty L giữ 60% công ty D. Công ty D giữ 50% công ty M. Công ty M giữ 5% công ty L. Bảng cân đối kế toán của 4 công ty trên như sau:

TÀI SẢN	CÔNG TY G	CÔNG TY L	CÔNG TY D	CÔNG TY M
Tài sản khác	10 500 000	7 150 000	9 900 000	10 900 000
Cổ phiếu của công ty L	5 000 000			400 000
Cổ phiếu của công ty M	1 250 000		3 000 000	
Cổ phiếu của công ty D	750 000	4 600 000		
Tổng cộng	17 500 000	11 750 000	12 900 000	11 300 000
NGUỒN VỐN	CÔNG TY G	CÔNG TY L	CÔNG TY D	CÔNG TY M
Vốn kinh doanh	8 000 000	4 500 000	4 800 000	5 000 000
Dự trữ	5 000 000	3 000 000	4 200 000	4 000 000
Kết quả	500 000	250 000	400 000	300 000
Nợ phải trả	4000 000	4 000 000	3 500 000	2 000 000
Tổng cộng	17 500 000	11 750 000	12 900 000	11 300 000

Công ty G tiến hành hợp nhất trực tiếp theo phương pháp hợp nhất toàn phần.

Yêu cầu:

- Xác định lợi ích cổ đông thiểu số và lợi ích của công ty G trong mỗi công ty ?
- Lập Bảng cân đối kế toán (Không cần định khoản)?

Bài số 5:

Chênh lệch khi hợp nhất

Đánh giá lại công ty con

Định khoản để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Đơn vị: 1000 đ

Đầu tháng 1 năm N, công ty V đã mua một khoản đầu tư giá trị 46 000 000 tương ứng với 75% vốn của công ty M trong đó vốn chủ sở hữu sau khi phân bổ cho phần kết quả là 52 500 000.

Tài sản cố định biểu hiện ở phần tài sản của M được đánh giá giảm 2 000 000 vào ngày 01/01/N đối với đất đai và giảm 3 000 000 đối với phần nhà cửa vật kiến trúc (Thời gian sử dụng còn lại dự tính là 15 năm). Mặt khác, một khoản dự phòng 1 500 000 thể hiện ở bên nguồn vốn của công ty M (Khoản này công ty không giải trình được).

Bảng cân đối kế toán của công ty V và công ty M tại ngày 31/12/N+3 như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY V

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định		Vốn chủ sở hữu	
- Tài sản cố định vô hình	5 647 800	- Vốn kinh doanh	80 000 000
- Tài sản cố định hữu hình	143 756 400	- Dự trữ	46 000 000
- Tài sản cố định tài chính (1)	59 760 000	- Kết quả	3 756 000
Tài sản lưu động	75 678 900	Dự phòng	5 670 000
Tài khoản điều chỉnh	1 347 800	Nợ phải trả	150 764 900
Tổng cộng tài sản	286 190 900	Tổng cộng nguồn vốn	286 190 900

(1): Bao gồm vốn đầu tư vào công ty M.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY M

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định		Vốn chủ sở hữu	
- Tài sản cố định vô hình	14 600 000	- Vốn kinh doanh	30 000 000
- Tài sản cố định hữu hình	35 660 000	- Dự trữ	29 600 000
- Tài sản cố định tài chính	4 327 300	- Kết quả	2 800 400
Tài sản lưu động	56 325 700	Dự phòng	1 500 000
Tài khoản điều chỉnh	427 000	Nợ phải trả	47 439 600
Tổng cộng tài sản	111 340 000	Tổng cộng nguồn vốn	111 340 000

Yêu cầu:

- Tính chênh lệch khi hợp nhất?
- Phân tích khoản chênh lệch khi hợp nhất?
- Tiến hành các bút toán hợp nhất năm N+3 để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất, biết rằng:

+ Chênh lệch mua được khấu hao trong 10 năm;

Dự phòng trên Bảng cân đối kế toán năm N+3 của công ty M cũng là số liệu thể hiện trên Bảng cân đối kế toán năm N-1

+ Khoản chênh lệch khi đánh giá lại tài sản của công ty con được đưa vào khoản mục “Dự trữ và đánh giá lại tài sản”.

Bài số 6:

Hợp nhất

Chênh lệch mua âm

Đơn vị tính: 1000 đ

Ngày 01/07/N-2 công ty A mua một khoản đầu tư trị giá 60% vốn của công ty R với số tiền 3 500 000 và một khoản đầu tư trị giá 75% vốn của công ty S với số tiền 12 800 000.

Vốn chủ sở hữu của các công ty R và S tại ngày 01/07/N-2 như sau:

	CÔNG TY R	CÔNG TY S
Vốn kinh doanh	5 000 000	8 000 000
Dự trữ	3 000 000	7 000 000
Kết quả	- 500 000	1 000 000

Bảng cân đối kế toán của công ty R không chứa đựng một khoản chênh lệch tiềm năng nào, tình trạng khó khăn của R trong tương lai cũng được tính đến trong giá mua.

Bảng cân đối kế toán của công ty S chứa những khoản chênh lệch tiềm ẩn trên 2 khoản mục:

- Đất đai: Khoản chênh lệch tăng thêm 1 000 000
- Nhà cửa vật kiến trúc: Chênh lệch tăng thêm 600 000.

Thời gian sử dụng còn lại của nhà cửa vật kiến trúc dự kiến vào thời điểm 01/07/N-2 là 12 năm 6 tháng.

Chênh lệch mua hiện thời có thể được xử lý theo trường hợp:

- Trích khấu hao;
- Đưa vào tài khoản dự phòng.

Trong cả hai trường hợp đều sử dụng thời gian là 5 năm và phương pháp phân bổ đường thẳng.

Trong trường hợp chênh lệch mua âm (bất lợi thương mại) do chênh lệch đánh giá lại tài sản dương, có thể tiến hành giảm theo tỷ lệ chênh lệch đánh giá lại để loại trừ chênh lệch mua.

Yêu cầu:

- Xác định và phân tích chênh lệch khi hợp nhất và thực hiện điều chỉnh thích hợp?

- Xác định phần chênh lệch chung và phần chênh lệch thuộc về lợi ích cổ đông thiểu số?

- Hãy thực hiện các bút toán xử lý chênh lệch ở sổ kế toán hợp nhất khi hợp nhất năm N biết rằng khoản chênh lệch được hạch toán điều chỉnh theo giá trị cổ phiếu (giới hạn ở các bút toán liên quan đến tài khoản của Bảng cân đối kế toán)?

Bài số 7:

Hợp nhất

Xử lý hàng tồn kho, chênh lệch chuyển đổi ngoại tệ

Thuế hoãn lại

Đơn vị tính 1000 đ

Khi chuẩn bị hợp nhất năm N của một tập đoàn, người ta cần thực hiện một số xử lý cần thiết cho tài khoản của công ty G cho phù hợp với chính sách kế toán của tập đoàn. Các xử lý này liên quan đến hàng tồn kho, sự chuyển đổi tài khoản có gốc ngoại tệ và tài sản cố định thuê tài chính.

1- Hàng tồn kho

	Đánh giá	
	Số dư đầu kỳ	Số dư cuối kỳ
Trong tài khoản của công ty G	231 000	270 000
Theo chính sách của tập đoàn	210 000	240 000

2- Sự chuyển đổi tài khoản có gốc ngoại tệ

Theo Bảng cân đối kế toán công ty G:

- Khoản lỗ cuối năm tài chính ở khoản mục "Chênh lệch do chuyển đổi" là 15 000 và đã ghi nhận vào tài khoản "Dự phòng" cùng một khoản tiền;

- Khoản lãi ở cuối năm tài chính ở khoản mục "Chênh lệch do chuyển đổi" là 10 000.

Theo chính sách của tập đoàn, khoản lãi (lỗ) này phải được đưa vào tài khoản Kết quả.

3- Tài sản cố định thuê tài chính

Công ty G có một tài sản cố định thuê tài chính vào ngày 01/01/N-3 với thời gian thuê 6 năm. Giá trị tài sản ghi trong hợp đồng là 600 000. Thời gian sử dụng dự tính 8 năm.

Số tiền trả mỗi kỳ như sau:

Thời hạn trả (Cuối tháng 12)	Số tiền trả mỗi kỳ	Trả gốc	Trả lãi
N-3	172 000	100 000	72 000
N-2	160 000	100 000	60 000

N-1	148 000	100 000	48 000
N	136 000	100 000	36 000
N+1	124 000	100 000	24 000
N+2	112 000	100 000	12 000

Theo chính sách của tập đoàn, tài sản cố định thuê tài chính được xử lý như khi mua chịu.

Yêu cầu:

1- Hãy định khoản các bút toán vào năm N để hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh (Không tính ảnh hưởng của thuế)?

2- Hãy định khoản các bút toán nếu có tính đến ảnh hưởng của thuế giả thiết thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 33.33%?

3- Vẫn câu hỏi như câu 2 giả thiết năm N là năm 2001.

Giả sử năm 2001 có một thuế suất phụ thêm là 6%. Khi hợp nhất năm 2001, cần tính đến sự giảm thuế suất đi 3% của năm 2002

Bài số 8:

Hợp nhất theo tỷ lệ

Đơn vị tính 1000 đ

Công ty B nắm giữ 50% vốn của công ty C. Công ty B lựa chọn phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ đối với công ty C. Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty như sau:

TÀI SẢN	CÔNG TY B	CÔNG TY C	NGUỒN VỐN	CÔNG TY B	CÔNG TY C
Tài sản cố định vô hình	6 285 000	1 200 000	Vốn kinh doanh	50 000 000	12 000 000
Tài sản cố định hữu hình	81 375 000	9 671 000	Dự trữ	32 600 000	2 400 000
Cổ phiếu công ty C	6 500 000		Kết quả	6 300 000	1 480 000
Khoản cho vay	4 600 000		Nợ tài chính	30 987 000	3 000 000
Hàng tồn kho	5 367 000	4 250 000	Nợ trong kinh doanh	42 346 000	6 860 000
Nợ phải thu	54 812 000	9 340 000			
Tiền	3 234 000	1 279 000			
Tổng tài sản	162 233 000	25 740 000	Tổng nguồn vốn	162 233 000	25 740 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY B

CHI PHÍ	SỐ TIỀN	THU NHẬP	SỐ TIỀN
Mua	117 985 000	Doanh thu bán hàng	210 517 500
Thay đổi hàng tồn kho	- 1 485 000	Doanh thu bán các sản phẩm khác	4 456 700
Chi phí sản xuất kinh doanh khác	84 997 000	Thu nhập tài chính	3 245 800
Chi phí tài chính	9 957 500	Thu nhập khác	2 456 700
Chi phí khác	4 895 200		
Lợi nhuận	6 300 000		
Tổng cộng	220 676 700	Tổng cộng	220 676 700

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY C

CHI PHÍ	SỐ TIỀN	THU NHẬP	SỐ TIỀN
Mua	15 150 300	Doanh thu bán hàng	27 890 000
Thay đổi hàng tồn kho	-790 400	Doanh thu bán các sản phẩm khác	1 239 300
Chi phí sản xuất kinh doanh khác	10 890 000	Thu nhập tài chính	345 600
Chi phí tài chính	2 670 000	Thu nhập khác	1 450 000
Chi phí khác	1 525 000		
Lợi nhuận	1 480 000		
Tổng cộng	30 924 900	Tổng cộng	30 924 900

- Công ty C trong năm N đã bán hàng hoá với trị giá 2 100 000 cho công ty B và thực hiện một khoản lãi 10% trên giá bán. 1/3 số hàng này vẫn nằm trong hàng tồn kho của công ty B vào cuối năm tài chính. Ngoài ra không còn giao dịch bán nào xảy ra giữa hai công ty.

- Công ty B đã bán cho công ty C một tài sản cố định với giá 1 000 000 vào đầu tháng 1 năm N. Tài sản cố định này được C thực hiện phương pháp khấu hao đường thẳng với thời gian 4 năm. Công ty B đã mua tài sản này vào ngày 01/01/N-6 với giá 2 400 000 và khấu hao theo phương pháp đường thẳng theo thời gian 10 năm.

- Nợ tài chính thể hiện trên Bảng cân đối kế toán của công ty C bao gồm nợ của công ty B là 2 000 000.

- Khoản nợ phải thu trên Bảng cân đối kế toán của công ty C bao gồm số tiền 850 000 nợ bởi B do mua hàng.

Yêu cầu: Trong trường hợp bỏ qua sự ảnh hưởng của thuế, hãy:

- Hãy định khoản các bút toán để hợp nhất Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty năm N;

- Lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất;

- Hãy chỉ ra các bút toán xử lý nếu có trên sổ kế toán hợp nhất năm N+1 đối với tài sản cố định bán cho C năm N và đối với tồn kho đầu kỳ của công ty B.

Bài số 9:

Hợp nhất tương đương

Chênh lệch mua

Xử lý hàng tồn kho và tài sản cố định

Đơn vị tính: 1000 đ

Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty P tại ngày 31/12/N như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY P

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định	54 730 000	Vốn kinh doanh	50 000 000
Cổ phiếu của công ty B (1)	6 650 000	Dự trữ	16 000 000
Hàng tồn kho	4 920 000	Kết quả	2 250 000
Các khoản phải thu	27 268 000	Dự phòng	3 380 000
Tiền	27 268 000	Nợ phải trả	25 398 000
Tổng tài sản	97 028 000	Tổng nguồn vốn	97 028 000

(1) Các cổ phiếu này được mua vào ngày 01/07/N-2

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY P

CHI PHÍ	SỐ TIỀN	THU NHẬP	SỐ TIỀN
Chi phí kinh doanh	286 087 000	Doanh thu kinh doanh	302 678 000
Khấu hao và dự phòng	8 506 000	Thu nhập tài chính	1 457 000
Chi phí tài chính	12 768 000	Thu nhập khác	9 850 000
Chi phí khác	4 374 000		
Lợi nhuận	2 250 000		
Tổng cộng	313 985 000	Tổng cộng	313 985 000

Công ty P giữ 25% vốn chủ sở hữu của công ty B, Bảng cân đối kế toán của công ty B vào ngày 31/12/N như sau:

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định	25 790 000	Vốn kinh doanh	20 000 000
Hàng tồn kho	4 013 000	Dự trữ	8 500 000
Các khoản phải thu	24 842 000	Kết quả	1 470 000
Tiền	1 080 000	Dự phòng	2 870 000
		Nợ phải trả	22 885 000
Tổng tài sản	55 725 000	Tổng nguồn vốn	55 725 000

Ngày 01/07/N-2, vốn chủ sở hữu của công ty B là 25 000 000. Cuối năm N, công ty B đã nhượng một tài sản cố định cho công ty P, nghiệp vụ này mang lại một khoản lãi nội bộ cho công ty B là 100 000.

- Trong năm N, công ty P đã bán 5 000 000 hàng hoá cho công ty B. Số hàng hoá này được thể hiện trên chỉ tiêu “Hàng tồn kho” ngày 31/12/N của công ty B là 2 000 000. Lợi nhuận công ty P đạt được ở nghiệp vụ này là 15% giá bán.

Yêu cầu: Biết rằng chênh lệch mua được khấu hao 5 năm

- Để lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, hãy định khoản các nghiệp vụ trên sổ kế toán hợp nhất năm N?

- Lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất?

Bài số 10:

Hợp nhất

Đầu tư nối tiếp

Hợp nhất toàn phần, Hợp nhất theo tỷ lệ, Hợp nhất tương đương

Loại trừ các tài khoản nội bộ

Loại trừ lãi nội bộ

Xử lý Dự phòng

Thuế hoãn lại

Đơn vị tính: 1000 đ

Công ty M nắm giữ 80% vốn kinh doanh của công ty V và 1/3 số vốn của công ty L. Công ty M cùng đồng kiểm soát công ty L với 2 công ty khác mỗi bên nắm giữ 1/3 vốn kinh doanh của nó. Công ty V giữ 65% số vốn của công ty T và 30% vốn của công ty D. Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của các công ty như sau:

TÀI SẢN	M	V	T	L	D
Tài sản cố định	87 180 000	52 300 000	45 600 000	54 900 000	50 775 000
Cổ phiếu					
- Công ty V	66 000 000				

- Công ty L	12 500 000				
- Công ty T		22 200 000			
- Công ty D		15 300 000			
Hàng tồn kho	6 670 000	10 789 000	9 789 000	7 158 000	4 670 000
Các khoản phải thu	25 068 000	33 860 000	20 569 000	15 669 000	23 780 000
Tiền	2 890 000	4 480 000	2 458 000	1 435 200	2 670 000
Tổng cộng	200 308 000	138 929 000	78 416 000	79 162 200	81 895 000
Nguồn vốn	M	V	T	L	D
Vốn kinh doanh	100 000 000	70 000 000	30 000 000	42 000 000	45 000 000
Dự trữ	57 850 000	19 600 000	9 000 000	7 500 000	10 700 000
Kết quả	7 270 000	5 700 000	3 900 000	5 700 000	2 780 000
Trợ cấp đầu tư		1 250 000			
Dự phòng tái cơ cấu		2 300 000(1)	2100 000(2)		
Dự phòng rủi ro	4 438 000	1 890 000	3 566 000	2 451 000	1 675 000
Nợ tài chính	8 780 000	14 071 000	10 960 000	9 000 000	6 790 000
Nợ khác	21 970 000	24 118 000	18 890 000	12 511 200	14 950 000
Tổng cộng	200 308 000	138 929 000	78 416 000	79 162 200	81 895 000

(1) Toàn bộ chỉ là vị phạm về khấu hao

(2) Toàn bộ chỉ là dự phòng về tăng giá

CHI PHÍ	M	V	T	L
Mua	165 942 400	66 890 000	46 450 000	64 650 000
Thay đổi hàng tồn kho	1 138 000	- 1 126 000	- 1 047 000	1 350 000
Khấu hao	17 890 000	5 145 000	6 789 000	8 910 000
Chi phí kinh doanh khác	187 018 900	55 117 300	56 045 600	69 015 000
Chi phí tài chính	7 350 000	2 146 500	2 321 000	2 460 000
Chi phí khác	7 140 000	3 200 000	2 035 700	1 950 000
Thuế thu nhập doanh nghiệp	3 200 000	1 650 000	1 200 000	1 350 000
Lợi nhuận	7 270 000	5 700 000	3 900 000	5 700 000
Tổng cộng	396 949 300	138 722 800	117 694 300	155 385 000
Thu nhập				
Doanh thu bán hàng	332 349 200	112 663 050	101 367 000	136 167 000
Doanh thu kinh doanh khác	44 738 000	6 546 250	8 769 300	9 480 000
Thu nhập tài chính	5 218 000	6 789 000	2 090 000	2 130 000
Thu nhập khác	14 644 100	12 724 500	5 468 000	7 608 000
Tổng cộng	396 949 300	138 722 800	117 694 300	155 385 000

Một số chỉ dẫn khác:

Công ty M đã bán cho công ty T đầu năm N-1 một tài sản cố định với giá 1 000 000. Tài sản cố định này đã được công ty M mua ngày 01/01/N-11 với giá 2 250 000, khấu hao đường thẳng trong 15 năm. Công ty T sẽ khấu hao tài sản cố định này cũng theo phương pháp đường thẳng trong thời gian 5 năm.

Công ty M đã bán cho công ty L vào đầu năm N một tài sản cố định với giá 1 470 000. Tài sản cố định này được công ty M mua vào ngày 01/01/N-5 với giá 1 800 000, khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong thời gian 12 năm. Công ty L sẽ khấu hao tài sản cố định này cũng theo phương pháp đường thẳng trong thời gian 7 năm.

Công ty L đã bán cho công ty T trong năm N 10 000 000 hàng hoá. Vào cuối năm N, số hàng hoá này còn lại ở công ty T là 1 500 000 tương ứng với số lãi nội bộ là 120 000. Vào cuối năm trước, tồn kho của công ty L là 1 000 000 lãi nội bộ tương ứng là 105 000.

Bảng cân đối kế toán của công ty V cuối năm N-1 bao gồm một khoản trợ cấp đầu tư là 1 450 000. Một khoản tiền 200 000 đã được chuyển sang Kết quả năm N. Quy định chung của tập đoàn là loại trừ khoản trợ cấp đầu tư ra khỏi vốn chủ sở hữu.

Bảng cân đối kế toán của công ty V vào cuối năm N-1 bao gồm khoản Dự phòng tái cơ cấu của khấu hao bị vi phạm là 1 500 000. Một khoản khấu hao phát sinh thêm 800 000 của năm N.

Bảng cân đối kế toán của công ty T vào cuối năm N-1 bao gồm Dự phòng tái cơ cấu đối với tăng giá là 2 700 000. Một khoản nào nhập 600 000 của năm N.

Bảng cân đối kế toán của công ty L bao gồm khoản nợ phải thu trong kinh doanh là 2 000 000 đối với công ty T.

1- Giả sử bỏ qua sự ảnh hưởng của thuế, yêu cầu:

- Vào cuối năm N, lấy lại số liệu trên tài khoản của các công ty, định khoản xử lý và phân bổ kết quả, loại trừ các khoản đầu tư?

- Thể hiện các bút toán phân bổ kết quả và loại trừ các khoản đầu tư?

- Thể hiện các tài khoản hợp nhất?

2- Giả sử có tính đến sự ảnh hưởng của thuế (thuế suất ổn định là 33.33%), yêu cầu:

- Định khoản các bút toán xử lý trước khi phân bổ kết quả và loại trừ các khoản đầu tư?

- Thể hiện các bút toán phân bổ kết quả và loại trừ các khoản đầu tư?

- Trình bày các tài khoản hợp nhất?

Bài số 11:

Đánh giá tương đương

Dự phòng giảm giá

Đơn vị tính: 1000 đ

PHẦN 1:

Công ty L quyết định sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương đối với cổ phiếu đầu tư từ ngày 01/01/N. Giá trị mua của cổ phiếu này là 7 650 000. Số cổ phiếu này đã được trích lập Dự phòng giảm giá là 450 000. Giá trị tương đương của cổ phiếu tại ngày 01/01/N là 7 700 000 và tại ngày 31/12/N là 7 800 000.

Yêu cầu:

- Chỉ ra các bút toán cần thực hiện vào ngày 01/01/N khi doanh nghiệp quyết định sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương?

- Định khoản các bút toán vào ngày 31/12/N?

- Hãy chỉ rõ những ảnh hưởng của thuế lên những bút toán năm N?

PHẦN 2:

Khoản mục “Cổ phiếu đầu tư” của công ty B bao gồm những loại cổ phiếu sau tại ngày 31/12/N-1:

- Cổ phiếu A: 60 000 cổ phiếu được mua với giá 200/cổ phiếu
- Cổ phiếu G: 15 000 cổ phiếu được mua với giá 250/cổ phiếu
- Cổ phiếu C: 10 000 cổ phiếu được mua với giá 400/cổ phiếu

Không có một khoản dự phòng nào được lập cho các cổ phiếu trên.

Công ty B quyết định sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương bắt đầu từ năm N.

Đánh giá các cổ phiếu tương đương:

Khi thay đổi phương pháp hợp nhất, vốn chủ sở hữu của mỗi công ty như sau:

- Công ty A (100 000 cổ phiếu): 16 800 000
- Công ty G (50 000 cổ phiếu): 13 750 000
- Công ty C (20 000 cổ phiếu với tỷ lệ nắm giữ bằng nhau của hai công ty B và công ty R): 9 000 000.

Yêu cầu:

Biết rằng không có chênh lệch mua, hãy định khoản các bút toán khi sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương?

Bài số 12:

Đánh giá tương đương

Thay đổi chênh lệch tương đương

Đơn vị tính: 1000 đ

Cuối năm N, tài khoản “Cổ phiếu thường” của công ty B bao gồm 2 loại cổ phiếu:

- 25 000 cổ phiếu của công ty T được mua với giá 5 750 000
- 16 000 cổ phiếu của công ty I được mua với giá 4 660 000.

Không có một khoản Dự phòng giảm giá cổ phiếu nào cho các loại cổ phiếu trên. Tất cả các cổ phiếu có giá trị danh nghĩa là 100.

Công ty B quyết định sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương từ ngày 01/01/N+1.

Tình trạng hai công ty T và I như sau:

	VỐN KINH DOANH	DỰ TRỮ	KẾT QUẢ
01/01/N+1			
- Công ty T	3 000 000	4 100 000	400 000
- Công ty I	2 500 000	4 000 000	225 000
31/12/N+1			
- Công ty T	3 000 000	4 200 000	210 000
- Công ty I	2 500 000	4 050 000	200 000
31/12/N+2			
- Công ty T	3 000 000	4 200 000	9 000
- Công ty I	2 500 000	4 100 000	100 000

Việc mua cổ phiếu của công ty T xảy ra vào 01/01/N-1. Vào ngày này, chênh lệch mua bắt đầu được khấu hao đường thẳng trong 5 năm, chênh lệch mua có giá trị 250 000.

Không có chênh lệch mua đối với cổ phiếu của công ty I.

Yêu cầu:

Hãy định khoản các bút toán cần thiết vào các thời điểm:

- Khi thay đổi phương pháp hợp nhất?
- Cuối năm N+1?
- Cuối năm N+2?

Bài số 13:

Hợp nhất - Sát nhập

Hạch toán với giá trị trung hoà

Đơn vị tính: 1000 đ

Công ty B với số vốn là 5 000 000 chia thành 50 000 cổ phiếu với mệnh giá 100/cổ phiếu hợp nhất với công ty L với số vốn 2 400 000 được chia thành 24 000 cổ phiếu với mệnh giá 100.

Bảng cân đối kế toán của hai công ty như sau vào thời điểm hợp nhất:

CÔNG TY B (CÔNG TY MUA)

TÀI SẢN				NGUỒN VỐN	
Chi phí thành lập doanh nghiệp	150 000	125 000	25 000	Vốn kinh doanh	5 000 000
Nhà cửa vật kiến trúc	3 097 500	279 000	2 818 500	Dự trữ	6 016 500
Máy móc thiết bị	4 115 500	1 785 000	2 330 500	Dự phòng tái cơ cấu	657 500
Hàng tồn kho	3 249 000		3 249 000	Dự phòng rủi ro	490 000
Phải thu khách hàng (1)	3 750 000	59 000	3 691 000	Nợ phải trả	3 000 000
Tiền	3 050 000		3 050 000		
Tổng cộng	17 412 000	2 248 000	15 164 000	Tổng cộng	15 164 000

(1): Công ty B có một khoản nợ phải thu 100 000 (chưa lập dự phòng) đối với công ty L

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY L (CÔNG TY BỊ MUA)

TÀI SẢN				NGUỒN VỐN	
Chi phí thành lập doanh nghiệp	100 000	40 000	60 000	Vốn kinh doanh	2 400 000
Nhà cửa vật kiến trúc	2 415 000	491 000	1 924 000	Dự trữ	1 300 000

Máy móc thiết bị	2 314 500	1 231 500	1 083 000	Điều chỉnh số dư đầu kỳ	- 447 500
Hàng tồn kho	1 950 000	55 000	1 895 000	Dự phòng tái cơ cấu	560 000
Phải thu khách hàng (1)	2 090 000	58 000	2 032 000	Dự phòng rủi ro	225 000
Tiền	871 500		871 500	Nợ phải trả	3 828 000
Tổng cộng	9 741 000	1 875 500	7 865 500	Tổng cộng	7 865 500

Việc hợp nhất được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại của hai công ty. Một chuyên gia kế toán đã xác định giá trị của tài sản và nợ phải trả hai công ty như sau:

* Công ty B:

- Nhà cửa vật kiến trúc: 4 000 000;
- Máy móc thiết bị: 2 500 000
- Lợi thế thương mại: 1 900 000
- Dự phòng rủi ro: 390 000
- Giá trị của các tài sản và nợ phải trả khác như số liệu của Bảng cân đối kế toán.

* Công ty L: ,

- Nhà cửa vật kiến trúc: 2 290 000
- Máy móc thiết bị: 1 475 000
- Nợ phải thu: 2 057 000
- Hàng tồn kho: 1 950 000
- Lợi thế thương mại: 1 584 500
- Dự phòng rủi ro: 400 000
- Giá trị của các tài sản và nợ phải trả khác như số liệu của Bảng cân đối kế toán.

Yêu cầu:

1- Thể hiện tương quan trao đổi giữa hai công ty và xác định số cổ phiếu mà công ty B cần phát hành?

2- Tại công ty L:

- Lập bảng xác định kết quả hợp nhất (có thể hiện chi phí thành lập doanh nghiệp)

- Hạch toán việc góp hợp nhất của công ty B chỉ bằng một bút toán để chứng minh kết quả hợp nhất ở trên?

- Hãy định khoản tất cả các bút toán cho đến bút toán bồi thường hết cho các cổ đông của công ty L?

3- Tại công ty B:

- Hạch toán việc hợp nhất?

- Lập Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất?

4- Giả thiết rằng vì việc đánh giá lợi thế thương mại của hai công ty khác với số liệu ở trên, giá trị nội tại cổ phiếu của hai công ty sẽ là 295 đối với công ty B và 240 đối với công ty L. Tỷ lệ trao đổi là 4 cổ phiếu B lấy 5 cổ phiếu L, để trung hoà giá trị cổ phiếu, hãy chỉ ra các bút toán sẽ thay đổi so với các bút toán trên?

Bài số 14:

Hợp nhất - Sát nhập

Đơn vị tính: 1000 đ

Công ty A có số vốn bao gồm 42 000 cổ phiếu với mệnh giá 100/cổ phiếu. Công ty B có số vốn bao gồm 35 000 cổ phiếu với mệnh giá 100/cổ phiếu. Công ty A giữ 7 000 cổ phiếu của công ty B.

Bảng cân đối kế toán của hai công ty khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY A
(CÔNG TY MUA)

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	35 000	Vốn kinh doanh	4 200 000
Tài sản khác	11 375 000	Dự trữ	4 585 000
Cổ phiếu công ty B	875 000	Dự phòng rủi ro	700 000
		Nợ phải trả	2 800 000
Tổng tài sản	12 285 000	Tổng nguồn vốn	12 285 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY B
(CÔNG TY BỊ MUA)

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	70 000	Vốn kinh doanh	3 500 000
Tài sản khác	6 965 000	Dự trữ	1 785 000
		Dự phòng rủi ro	350 000
		Nợ phải trả	1 400 000
Tổng tài sản	7 035 000	Tổng nguồn vốn	7 035 000

Tài sản của công ty B mang đến khi hợp nhất có giá trị thực tế là 8 050 000. Dự phòng rủi ro và nợ phải trả có cùng giá trị với số liệu trên Bảng cân đối kế toán. Tài sản của công ty A không kể cổ phiếu của công ty B được đánh giá là 12 740 000đ, Dự phòng rủi ro và nợ phải trả có cùng số liệu với Bảng cân đối kế toán.

Yêu cầu:

1- Việc trao đổi cổ phiếu được thực hiện theo giá trị nội tại của cổ phiếu, xác định số cổ phiếu cần phát hành bởi công ty A và phần tăng vốn cần thiết?

2- Hãy hạch toán việc hợp nhất:

- Tại công ty bị mua giả sử Tài sản cố định vô hình được coi như vốn chủ sở hữu âm

- Tại công ty mua trường hợp xuất hiện phụ trội khi hợp nhất

3- Phân tích các yếu tố của phụ trội hợp nhất ở công ty A?

4- Giả sử những đánh giá về các khoản mục của hai công ty không thay đổi nhưng việc trao đổi dựa trên cơ sở 395/cổ phiếu của công ty A và 200/cổ phiếu của công ty B:

- Hãy xác định tương quan trao đổi (có sự trung hoà giá trị cổ phiếu)

- Trong điều kiện này xác định phụ trội khi hợp nhất và phân tích phụ trội hợp nhất

- Hạch toán việc hợp nhất tại công ty A

- Chỉ ra các bút toán có thể thay đổi đối với công ty B

- Lập Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất của công ty A

Bài số 15:

Hợp nhất - Sát nhập

Đầu tư lẫn nhau

Đơn vị tính: 1000 đ

Công ty P có số vốn được chia thành 84 000 cổ phiếu với mệnh giá 100/cổ phiếu hợp nhất với công ty H có số vốn chia thành 21 000 cổ phiếu với mệnh giá 100/cổ phiếu. Công ty P giữ 1 680 cổ phiếu của công ty H. Công ty H lại giữ 4 200 cổ phiếu của công ty P. Khi hợp nhất, Bảng cân đối kế toán của hai công ty như sau:

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA CÔNG TY P
(CÔNG TY MUA)**

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	60 000	Vốn kinh doanh	8 400 000
Tài sản khác	24 808 000	Dự trữ	12 100 000
Cổ phiếu của công ty H	168 000	Nợ phải trả	4 536 000
Tổng tài sản	25 036 000	Tổng nguồn vốn	25 036 000

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA CÔNG TY H
(CÔNG TY BỊ MUA)**

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	30 000	Vốn kinh doanh	2 100 000
Tài sản khác	8 750 000	Dự trữ	5 630 000
Cổ phiếu của công ty P	420 000	Nợ phải trả	1 470 000
Tổng tài sản	9 200 000	Tổng nguồn vốn	9 200 000

Giá trị thực tế “Tài sản khác” của hai công ty được xác định là 24 864 000 đối với công ty P và 8 820 000 đối với công ty H. Nợ phải trả được đánh giá chính xác. Việc trao đổi cổ phiếu được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu. Giá trị mang hợp nhất của công ty bị mua được thực hiện theo giá trị thực tế.

Yêu cầu:

PHẦN 1:

1- Xác định số cổ phiếu công ty P cần phát hành để trao đổi với cổ phiếu công ty H

2- Biết rằng công ty P không đồng ý giữ nguyên cổ phiếu nhận từ công ty H mà thực hiện việc huỷ bỏ chúng sau khi hợp

nhất, hãy định khoản các bút toán tại công ty P khi hợp nhất (không thể hiện phụ trội khi hợp nhất)

PHẦN 2:

Giả thiết rằng “Tài sản khác” có giá trị khác trên (của cả hai công ty), do đó giá trị nội tại cổ phiếu của công ty P là 275, của công ty H là 420:

1- Hãy xác định tỷ lệ trao đổi giản đơn (giá trị trung hoà cổ phiếu không vượt quá 10% giá trị danh nghĩa cổ phiếu phát hành)

2- Lập lại Bảng cân đối kế toán của công ty P sau khi hợp nhất nếu tương quan trao đổi là 3 cổ phiếu P (cộng 1 trung hoà) lấy 2 cổ phiếu H

3- Phân tích phụ trội khi hợp nhất

Bài số 16: Chia tách

Đơn vị tính: 1000 đ

Công ty B có số vốn được chia thành 50 000 cổ phiếu mệnh giá cổ phiếu là 100 được tách ra thành hai công ty M và công ty K. Bảng cân đối kế toán của công ty B khi tách khi như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY B

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	200 000	Vốn kinh doanh	5 000 000
Tài sản khác	14 800 000	Dự trữ	4 000 000
		Dự phòng rủi ro	350 000
		Nợ phải trả	5 650 000
Tổng tài sản	15 000 000	Tổng nguồn vốn	15 000 000

Giá trị các khoản mục được thực hiện theo giá trị thực tế trong những điều kiện sau:

- Giá trị mang đến cho công ty M: Tài sản khác: 11 200 000 (giá trị ghi sổ là 8 500 000), Dự phòng rủi ro: 250 000, nợ phải trả: 3 450 000.

- Giá trị mang đến cho công ty K: Tài sản khác: 7 500 000 (giá trị ghi sổ là 6 300 000), Dự phòng rủi ro: 100 000, nợ phải trả: 2 200 000.

PHẦN 1:

Việc trao đổi cổ phiếu được thực hiện theo giá trị nội tại của cổ phiếu (bỏ qua sự ảnh hưởng của thuế). Đối với công ty M và công ty K, giá trị nội tại cổ phiếu tương ứng là: 300 và 260 trong khi giá trị danh nghĩa đều là 100.

Yêu cầu:

- Hãy chỉ ra điều kiện trao đổi của hai công ty?
- Định khoản các bút toán ở công ty B và công ty M?

PHẦN 2:

Giả thiết rằng công ty M trước khi chia tách đầu tư 39% vốn trong công ty bị tách (công ty B), giá trị lúc đầu tư là 3 900 000.

Công ty M, về mặt nguyên tắc sẽ tiến hành nhận được một số cổ phiếu từ chính những cổ phiếu của mình đổi lấy những cổ phiếu của công ty B mà nó đang nắm giữ.

Tuy nhiên, theo qui định, không cho phép công ty M phát hành cổ phiếu mà tự nó lại dùng để trao đổi với những cổ phiếu mà nó nắm giữ ở công ty B. Từ đây, có 3 phương án để thực hiện, đó là:

- Những cổ phiếu riêng của công ty M được thay thế bởi những cổ phiếu của công ty K;
- Công ty M từ chối tăng vốn tương ứng với số cổ phiếu riêng của nó;

- Công ty M từ chối tăng vốn tương ứng với lợi ích của nó (39%), giá trị này dùng để:

+ Thời gian đầu để thay thế cho những cổ phiếu của công ty K mà đáng lẽ M đã nhận được;

+ Sau đó thực hiện như phương án thứ hai.

Yêu cầu:

1- Trong mỗi phương án trên, hãy:

- Thực hiện việc tính toán cần thiết?

- Hãy định khoản kế toán ở công ty M?

2- Liệu rằng cả 3 phương án trên có thể được thực hiện trong cùng những điều kiện về pháp lý?

Bài số 17:

Phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính

Phương pháp tỷ giá ban đầu

Đơn vị tính: 1000 000đ

Công ty mẹ M ở Việt Nam có một công ty con F1 sở hữu 65% vốn với số tiền là 7 025 600 000 đ.

Biết rằng tỷ giá ban đầu đối với tài sản cố định là 1EUR = 20 025 VND

Tỷ giá ban đầu đối với hàng tồn kho là: 1EUR = 20 000 VND

Tỷ giá trung bình năm là: 1EUR = 20 020 VND

Tỷ giá cuối năm (tỷ giá đóng cửa của năm): 1EUR = 20 027 VND

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY F1 NĂM N (EUR)			
Tài sản cố định	500 000	Nguồn vốn kinh doanh	544 000
Hàng tồn kho	100 000	Kết quả	126 000
Các khoản phải thu	210 000	Nợ phải trả	230 000
Tiền mặt	90 000		
	900 000		900 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY F1 NĂM N (EUR)			
Δ Hàng tồn kho (Mức thay đổi hàng tồn kho)	23 000	Thu nhập	935 000
Chi phí	686 000		
Khấu hao	100 000		
Lợi nhuận	126 000		
	935 000		935 000

Yêu cầu:

Hãy sử dụng phương pháp tỷ giá ban đầu để chuyển đổi báo cáo tài chính về VND?

Bài số 18:

Phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính
Phương pháp tỷ giá đóng cửa

Đơn vị tính: 1000 000 đ

Công ty mẹ M ở Việt Nam có một công ty con F1 sở hữu 65% vốn với số tiền là 7 025 600 000 đ.

Biết rằng tỷ giá cuối niên độ năm N là 1EUR = 20 000 VND.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY F1 NĂM N (EUR)			
Tài sản cố định	500 000	Nguồn vốn kinh doanh	544 000
Hàng tồn kho	100 000	Kết quả	126 000
Các khoản phải thu	210 000	Nợ phải trả	230 000
Tiền mặt	90 000		
	900 000		900 000
BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY F1 NĂM N (EUR)			
Δ Hàng tồn kho (Mức thay đổi hàng tồn kho)	23 000	Thu nhập	935 000
Chi phí	686 000		
Khấu hao	100 000		
Lợi nhuận	126 000		
	935 000		935 000

Hãy sử dụng phương pháp tỷ giá đóng cửa (tỷ giá cuối kỳ) để chuyển đổi báo cáo tài chính về VND?

Bài số 19:

Hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán

Loại trừ hàng tồn kho, Dự phòng tái cơ cấu

Các khoản phải thu phải trả nội bộ

Đơn vị tính: 1000 000d

Công ty C có số vốn là 2 000 000. Công ty này được thành lập năm N-5.

Thời kỳ đó công ty S tham gia 60% vốn của công ty B. Công ty A tham gia 10% trong vốn của công ty B và bị kiểm soát liên kết bởi công ty C và công ty P mỗi bên 50%. Biết rằng tỷ lệ thuế hoãn lại bình quân là 40%.

Bảng cân đối kế toán của các công ty trong tập đoàn như sau:

CÔNG TY C			
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định hữu hình	2 000	Nguồn vốn kinh doanh	10 000
Đầu tư	9 400	Dự trữ	1 800
Tài sản tài chính khác	2 000	Kết quả của năm	2 600
Các khoản phải thu	1 000	Dự phòng tái cơ cấu	1 500
Tiền nhân rồi	2 300	Dự phòng rủi ro và chi phí	300
		Nợ khác	500
Tổng tài sản	16 700	Tổng nguồn vốn	16 700
CÔNG TY S			
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	1 800	Nguồn vốn kinh doanh	5 000
Tài sản cố định hữu hình	8 000	Dự trữ	6 000
Đầu tư	2 400	Kết quả của năm	1 200
Tài sản tài chính khác	300	Dự phòng tái cơ cấu	1 800
Hàng tồn kho	4 600	Dự phòng rủi ro và chi phí	500
Các khoản phải thu	2 600	Vay	4 000
Tiền nhân rồi	800	Nợ khác	2 040
Chênh lệch chuyển đổi	100	Chênh lệch chuyển đổi	60
Tổng tài sản	20 600	Tổng nguồn vốn	20 600
CÔNG TY A			
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	600	Nguồn vốn kinh doanh	3 000
Tài sản cố định hữu hình	4 400	Dự trữ	1 800

Đầu tư	400	Kết quả của năm	400
Tài sản tài chính khác	800	Dự phòng tái cơ cấu	1 500
Hàng tồn kho	2 600	Dự phòng rủi ro và chi phí	200
Các khoản phải thu	3 200	Vay	2 000
Tiền nhân rồi	400	Nợ khác	3 500
Tổng tài sản	12 400	Tổng nguồn vốn	12 400
CÔNG TY Q			
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	400	Nguồn vốn kinh doanh	2 400
Tài sản cố định hữu hình	5 400	Dự trữ	1 800
Tài sản tài chính khác	600	Kết quả của năm	600
Hàng tồn kho	3 000	Dự phòng tái cơ cấu	900
Các khoản phải thu	2 900	Dự phòng rủi ro và chi phí	800
Tiền nhân rồi	400	Vay	2 800
		Nợ khác	3 400
Tổng tài sản	12 700	Tổng nguồn vốn	12 700
CÔNG TY B			
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	500	Nguồn vốn kinh doanh	4 000
Tài sản cố định hữu hình	4 800	Dự trữ	5 200
Tài sản tài chính khác	2 600	Kết quả của năm	800
Hàng tồn kho	3 800	Dự phòng tái cơ cấu	600
Các khoản phải thu	2 900	Dự phòng rủi ro và chi phí	700
Tiền nhân rồi	600	Vay	1 800
Chênh lệch chuyển đổi	120	Nợ khác	2 150
		Chênh lệch chuyển đổi	70
Tổng tài sản	15 320	Tổng nguồn vốn	15 320

CÔNG TY C

Công ty C là chủ sở hữu của:

- 8000 cổ phiếu công ty S (trên 1000 cổ phiếu) với giá trị 6 400 000 000 đ;
- 3000 cổ phiếu của công ty A (trên 6000 cổ phiếu) với giá trị là: 1 800 000 000 đ;
- 4000 cổ phiếu của công ty Q (trên 12 000 cổ phiếu) với giá trị là: 1 200 000 000 đ.

Công ty C đã cho công ty A vay 300 000 000 đ với thời hạn 5 năm, đến hạn ngày 01/07 với tỷ lệ lãi là 8%, đồng thời cũng cho công ty Q vay khoản tiền 200 000 000 đ với thời hạn 4 năm, đến hạn ngày 01/04 với tỷ lệ lãi 8%.

Công ty C có tài khoản dự phòng tái cơ cấu 300 000 000 đ năm N. Công ty này đã ghi nhận một khoản hoàn nhập dự phòng 120 000 000 đ. Công ty C cũng phân phối cổ tức với giá trị 1 000 000 000 đ năm N.

CÔNG TY S

Công ty S là chủ sở hữu của 4 800 cổ phiếu công ty B (trên 8000 cổ phiếu) với giá 2 400 000 000 đ.

Ngày 01/07/N-1, công ty S đã bán cho công ty C một toà nhà mua ngày 01/07/N-6 với giá 2 000 000 000 đ (trong đó 400 000 000 tiền đất) khấu hao trong 20 năm, giá chuyển nhượng là 1 750 000 000 đ (trong đó tiền đất cũng với giá 400 000 000 đ). Thời gian khấu hao không thay đổi.

Ngày 01/01/N, chênh lệch do chuyển đổi tài sản là 60 000 000 đ. Chênh lệch do chuyển đổi nguồn vốn là 30 000 000 đ.

Công ty S có tài khoản dự phòng tái cơ cấu là 600 000 000 đ năm N. Công ty này cũng hoàn nhập dự phòng một khoản là 240 000 000 đ.

Công ty S phân phối cổ tức 600 000 000 đ năm N.

CÔNG TY A

Công ty A là chủ sở hữu 800 cổ phiếu của công ty B (trên 8 000 cổ phiếu) với giá 400 000 000 đ. Công ty A có tài khoản dự phòng tái cơ cấu 120 000 000 đ năm N và ghi nhận một khoản hoàn nhập dự phòng 720 000 000 đ. Công ty này đã phân phối cổ tức 400 000 000 đ năm N.

CÔNG TY Q

Công ty Q có tài khoản dự phòng tái cơ cấu là 480 000 000 đ năm N. Công ty này đã hoàn nhập một khoản là 210 000 000 đ. Công ty Q cũng đã phân phối cổ tức 300 000 000 đ năm N.

CÔNG TY B

Công ty B thường xuyên mua bán thành phẩm của công ty S. Lợi nhuận gộp lên đến 20%. Vào ngày 31/12/N, tồn kho loại sản phẩm này trên Bảng cân đối kế toán của công ty B là 960 000 000 đ, số liệu tương ứng vào ngày 01/01/N là 720 000 000 đ.

Vào ngày 31/12/N, nợ phải thu của công ty S đối với công ty B là: 1200 000 000 đ.

Chênh lệch chuyển đổi tài sản vào ngày 01/01/N là 80 000 000 đ. Chênh lệch chuyển đổi nguồn vốn là 90 000 000 đ.

Công ty B có khoản dự phòng tái cơ cấu là 540 000 000 đ năm N và đã hoàn nhập 570 000 000 đ.

Công ty B cũng đã phân phối cổ tức 300 000 000 đ năm N.

Yêu cầu:

Hãy thực hiện việc hợp nhất Bảng cân đối kế toán?

Bài số 20:**Hợp nhất trên Báo cáo kết quả kinh doanh****Loại trừ hàng tồn kho, Dự phòng tái cơ cấu****Các khoản phải thu phải trả nội bộ**

Ngày 01/01/N-5, công ty M đã mua 80% vốn của công ty T với giá 44 000, vốn chủ sở hữu của công ty T là 55 000.

Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty M và công ty T vào ngày 31/12/N như sau: (Đơn vị tính: Triệu đồng)

CÔNG TY M			
Mua và ± Hàng tồn kho	80 000	Doanh thu bán hàng	150 000
Các loại chi phí khác	60 000	Doanh thu ngoài bán hàng	8 000
Khấu hao	17 000	Doanh thu hoạt động tài chính	15 000
Chi phí tài chính	8 000	Thu nhập khác	18 000
Chi phí khác	12 000		
Thuế thu nhập	5 000		
Kết quả của năm	9 000		
	191 000		191 000

CÔNG TY T			
Mua và ± Hàng tồn kho	120 000	Doanh thu bán hàng	200 000
Các loại chi phí khác	70 000	Doanh thu ngoài bán hàng	12 000
Khấu hao	12 000	Doanh thu hoạt động tài chính	8 000
Chi phí tài chính	6 000	Thu nhập khác	20 000
Chi phí khác	14 000		
Thuế thu nhập	6 000		
Kết quả của năm	12 000		
	240 000		240 000

Công ty M thường xuyên bán sản phẩm cho công ty T. Doanh thu chưa thuế của năm, N là 30 000.

Ngày 01/01/N, tồn kho sản phẩm công ty M tại công ty T là 8 000. Ngày 31/12/N khoản này là 12 000. Lãi gộp tính trên giá bán là 20%.

Công ty M đã cho công ty T vay một khoản tiền 6 000 vào tháng 7 năm N-2, tỷ lệ lãi là 10%.

Công ty T đã bán vào ngày 01/01/N-1 một tài sản cố định cho công ty M với giá 10 000 trong đó 2 000 là tiền đất. Tài sản này đã được công ty T mua vào ngày 01/01/N-5 với giá 8 000 trong đó 1 600 là tiền đất và được khấu hao trong 20 năm. Công ty M đã quyết định khấu hao tài sản này trong 16 năm.

Trong năm N, dự phòng tại cơ cấu của công ty M là 4 000, của công ty T là 3 000, khoản hoàn nhập tương ứng là 2 000 và 1 600.

Công ty T đã phân phối cổ tức trong năm N là 6 000 trong đó 4 800 là phần của công ty M.

Tỷ lệ thuế thu nhập là 35%.

Yêu cầu:

Hãy thực hiện việc hợp nhất trên Báo cáo kết quả kinh doanh?

Bài số 21:

Hợp nhất theo phương pháp mua

Hợp nhất theo phương pháp "Hợp nhất vì lợi ích chung"

Cho bảng cân đối kế toán của 2 công ty tại thời điểm 31/12/X1:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1): Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản: 109 000 \$

Giá trị hợp lý của các yếu tố nguồn vốn: 29 000 \$

Giá trị hợp lý của tài sản thuần: 80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Yêu cầu:

1- Hãy hợp nhất theo phương pháp “Giá mua” giả thiết 01/01/X2, công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua tất cả tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của công ty B (không có chi phí phát sinh thêm)

2- Hãy hợp nhất theo phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung” giả thiết rằng 01/01/X2, công ty A phát hành 5000 cổ phiếu thường cho công ty B để mua toàn bộ tài sản của công ty B. Công ty B sẽ giải thể sau khi bán. Giá trị thực tế của cổ phiếu công ty A vào thời điểm này là 19 \$/cổ phiếu.

Bài số 22:

Xác định lợi thế thương mại hay bất lợi thương mại

Theo bài số 21 ở trên:

Trường hợp 1: Công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua 100% tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của nó (không có chi phí phát sinh thêm).

Trường hợp 2: Công ty A trả 75 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua 100% tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của nó (không có chi phí phát sinh thêm).

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN - CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1): Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản: 109 000 \$

Giá trị hợp lý của các yếu tố nguồn vốn: 29 000 \$

Giá trị hợp lý của tài sản thuần: 80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Yêu cầu:

Xác định lợi thế thương mại hoặc bất lợi thương mại theo 2 trường hợp trên?

Bài số 23:

Xác định lợi ích cổ đông thiểu số

Vấn theo bài 21 ở trên, giả sử công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua 80% tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của nó (không có chi phí phát sinh thêm).

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A*Ngày 31/12/X1*

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B*Ngày 31/12/X1*

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1): Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị hợp lý của các yếu tố tài sản:	109 000 \$
Giá trị hợp lý của các yếu tố nguồn vốn:	<u>29 000 \$</u>
Giá trị hợp lý của tài sản thuần:	80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Yêu cầu:

Hãy xác định lợi ích cổ đông thiểu số theo hai phương pháp: Phương pháp chuẩn và phương pháp thay thế được lựa chọn?

Bài số 24:

Hợp nhất từng cấp

Công ty M sở hữu 80% công ty F1, F1 sở hữu 50% F2, cho Bảng cân đối kế toán của các công ty như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÁC CÔNG TY							
Tài sản	M	F1	F2	Nguồn vốn	M	F1	F2
Tài sản cố định	4 000	2 300	2 500	Nguồn vốn kinh doanh	3 000	2 500	2 000
Đầu tư vào F1	2 000	-	-	Dự trữ	900	500	300
Đầu tư vào F2	-	1 000	-	Kết quả	800	300	200
Các khoản phải thu	3 000	1 200	800	Nợ phải trả	4 300	4 500	800
Tổng cộng	9 000	4 500	3 300	Tổng cộng	9 000	4 500	3 300

Yêu cầu:

Hãy sử dụng kỹ thuật hợp nhất từng cấp để hợp nhất các công ty trên?

Bài số 25:**Hợp nhất trực tiếp**

Vấn số liệu như bài số 24, hãy sử dụng phương pháp hợp nhất trực tiếp để hợp nhất các công ty trên?

Bài số 26:**Mang góp một phần tài sản****Đơn vị tính: 1000 đ**

Công ty R mang góp một phần tài sản cho công ty C gồm một số tài sản cố định và hàng tồn kho. Bảng cân đối kế toán của hai công ty C và R như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY C

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	580 000	Vốn kinh doanh (2)	52 500 000
Tài sản cố định (3)	48 730 000	Dự trữ	10 885 000
Cổ phiếu Công ty R (1)	2 150 000	Dự phòng rủi ro	4 380 000
Hàng tồn kho (4)	4 920 000	Nợ phải trả	18 763 000
Nợ phải thu	26 768 000		
Tiền	3 380 000		
Tổng tài sản	86 528 000	Tổng nguồn vốn	86 528 000

- (1) Công ty C nắm giữ 8% vốn kinh doanh của công ty R
- (2) 525 000 cổ phiếu
- (3) Giá trị được xác định là 50 000 000
- (4) Giá trị được xác định là 5 500 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY R

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	300 000	Vốn kinh doanh (3)	20 000 000
Tài sản cố định (1)	25 790 000	Dự trữ	12 900 000
Hàng tồn kho (2)	4 010 000	Dự phòng rủi ro	3 140 000
Nợ phải thu	24 842 000	Nợ phải trả	19 985 000
Tiền	1 083 000		
Tổng tài sản	56 025 000	Tổng nguồn vốn	56 025 000

(1) Giá trị ghi sổ của tài sản cố định công ty C mang đến là 4 200 000. Giá trị hợp lý của các tài sản cố định khác là 24 500 000

(2) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho công ty C mang đến là 750 000. Giá trị hợp lý của những hàng tồn kho khác là 4 700 000.

(3) 200 000 cổ phiếu.

Giá trị các tài sản khác mang đến cho công ty C như sau:

- Tài sản cố định: 6 000 000
- Hàng tồn kho: 1 000 000

Hai công ty thoả thuận số cổ phiếu công ty C phát hành để thanh toán cho cổ đông của công ty R được xác định theo giá trị nội tại cổ phiếu của hai công ty, bỏ qua sự ảnh hưởng của thuế.

Yêu cầu:

1- Xác định số cổ phiếu công ty C phát hành để thanh toán cho công ty R?

2- Nếu các tài sản mang đến được xác định theo giá trị hợp lý, hãy:

+ Định khoản kế toán tại công ty C

+ Định khoản kế toán tại công ty R sao cho kết quả của việc hợp nhất không ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh mà chỉ ảnh hưởng đến kết quả hoạt động khác của doanh nghiệp?

Bài số 27:**Hợp nhất bằng cách lập ra một công ty mới****Đầu tư vòng tròn****Hợp nhất - Sát nhập****Đơn vị tính: 1000đ**

Các công ty C, công ty L, công ty R quyết định hợp nhất với nhau.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA 3 CÔNG TY NHƯ SAU:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÁC CÔNG TY							
Tài sản	C	L	R	Nguồn vốn	C	L	R
Tài sản khác	60 300 000	102 900 000	111 390 000	Nguồn vốn kinh doanh	25 000 000	30 000 000	40 000 000
Cổ phiếu	6750 000 (1)	2 800 000 (2)	3 000 000 (3)	Dự trữ	8 550 000	27 500 000	20 140 000
				Nợ phải trả	33 500 000	48 200 000	54 250 000
Tổng cộng	67 050 000	105 700 000	114 390 000	Tổng cộng	67 050 000	105 700 000	114 390 000

(1) 45 000 Cổ phiếu công ty L

(2) 20 000 Cổ phiếu công ty R

(3) 25 000 Cổ phiếu công ty C

Công ty R có một khoản nợ phải thu 250 000 đối với công ty C. Mệnh giá cổ phiếu của mỗi công ty là 100. Quá trình hợp nhất được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu.

“Tài sản khác” được đánh giá tăng thêm như sau:

- Công ty C: 1 700 000

- Công ty L: 2 100 000

- Công ty R: 3 110 000

Biết rằng công ty L phát hành 300 000 cổ phiếu, công ty R phát hành 400 000 cổ phiếu, công ty C phát hành 250 000 cổ phiếu.

Yêu cầu:

Giả thiết rằng việc hợp nhất tạo ra một công ty mới là công ty T, biết rằng công ty mới phát hành các cổ phiếu có mệnh giá 100 không có phụ trội hợp nhất, yêu cầu:

1- Lập Bảng cân đối kế toán của công ty mới hình thành T (giảm trừ số cổ phiếu hình thành vốn)

2- Đối với cổ đông của mỗi công ty, xác định tương quan trao đổi đơn giản nhất

3- Chỉ ra đối với mỗi công ty toàn bộ số cổ phiếu mới mà mỗi chế độ cũ nhận được (ngoài công ty của chính họ). Hãy kiểm tra lại số lượng cổ phiếu từ 3 công ty?

Giả thiết rằng việc hợp nhất được thực hiện bằng cách sát nhập hai công ty còn lại vào công ty C.

Biết rằng tương quan trao đổi được xác định trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu có giá trị trung hoà:

4 cổ phiếu công ty C lấy 3 cổ phiếu công ty L

1 cổ phiếu công ty C lấy 1 cổ phiếu công ty R

Hãy thực hiện việc tính toán và lập Bảng cân đối kế toán công ty C sau khi hợp nhất

Bài số 28:**Hợp nhất-Sát nhập****Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ tương quan trao đổi****(Đơn vị tính: 1000 đ)**

Công ty A thôn tính công ty B: Công ty B có số vốn 1 000 000 được chia thành 10 000 cổ phiếu với mệnh giá 100, công ty A có số vốn được chia thành các cổ phiếu có mệnh giá 250.

Bảng cân đối kế toán của công ty bị mua khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY B

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản cố định vô hình	100 000	Vốn chủ sở hữu	3 000 000
Tài sản thực(1)	4 900 000	Dự phòng rủi ro	500 000
		Nợ phải trả	1 500 000
Tổng tài sản	5 000 000	Tổng nguồn vốn	5 000 000

(1) Giá trị tăng thêm được đánh giá là 700 000. Giá trị nội tại cổ phiếu công ty mua là 1 200.

Cả hai công ty cùng thống nhất thoả thuận và đi đến quyết định:

- Cổ phiếu công ty B có giá trị : 400

- Cổ phiếu công ty A có giá trị: 1000

Hãy dùng phương pháp tỷ lệ tương quan trao đổi để tính toán các chỉ tiêu cần thiết khi hợp nhất ?

Bài số 29:**Hợp nhất - Sát nhập**

Phương pháp hợp nhất bằng việc định giá của các khoản mang đến hợp nhất

Cũng sử dụng đề bài như bài tập số 28, hãy sử dụng phương pháp hợp nhất theo việc đánh giá giá trị mang hợp nhất để tính các chỉ tiêu khi hợp nhất và định khoản kế toán?

Một số chi tiết được cụ thể hơn như sau:

Tài sản				Nguồn vốn	
	Tổng	Khấu hao hay dự phòng	Giá trị thuần		Số tiền
Tài sản cố định vô hình				Vốn chủ sở hữu	
- Quyền sử dụng đất	150 000	50 000	100 000	Vốn kinh doanh	1 000 000
				Dự trữ	2 000 000
Tài sản thực				Dự phòng và nợ phải trả	
Tài sản cố định hữu hình	4 800 000	1 400 000	3 400 000		
Hàng tồn kho	520 000	20 000	500 000		
Phải thu khách hàng	810 000	10 000	800 000	Dự phòng	500 000
Tiền	200 000		200 000	Nợ phải trả	1 500 000
Tổng cộng			5 000 000	Tổng cộng	5 000 000

Giá trị đánh giá tăng 700 000 bao gồm:

Giá trị Bản quyền tác giả chưa thể hiện ở Bảng cân đối kế toán	600 000
Giá trị tăng thêm đối với tài sản cố định hữu hình khác	200 000
Giá trị đánh giá đối với hàng tồn kho chỉ là 460 000	(40 000)
Giá trị đối với tài khoản phải thu chỉ là 740 000	(60 000)
Giá trị nội tại cổ phiếu là 1 200.	

Bài số 30:

Giá trị trung hoà

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Trường hợp sổ cổ phiếu phát hành bởi công ty mua được xác định từ tương quan trao đổi:

Tính tương quan trao đổi nếu giá trị cổ phiếu của công ty mua là 1 016, của công ty bị mua là 407?

2- Số cổ phiếu cần phát hành bởi công ty mua được xác định theo giá trị mang hợp nhất

Giá trị mang hợp nhất là 3 600 000, giá trị phát hành cổ phiếu của công ty mua là 1 180. Hãy xác định số cổ phiếu cần phát hành?

3- Giá trị trung hoà sử dụng để tránh hay ít nhất là giới hạn sự ngắt quãng

Giá trị trao đổi là 200 đối với cổ phiếu của công ty mua và 1 050 đối với cổ phiếu công ty bị mua. Tương quan trao đổi về lý thuyết là 21 cổ phiếu công ty mua lấy 4 cổ phiếu công ty bị mua. Hãy tính tương quan trao đổi với giá trị trung hoà?

Bài số 31:**Giá trị trung hoà - Sự ảnh hưởng của giá trị trung hoà****Đơn vị tính: 1000 đ**

Lấy lại số liệu trường hợp (3) của bài số 30, giả thiết rằng:

- Số cổ phiếu công ty bị mua là 10 000
- Mệnh giá cổ phiếu của công ty mua là 100
- Giá trị mang hợp nhất là 9 880 000.

Hãy định khoản kế toán trong hai trường hợp có giá trị trung hoà và không có giá trị trung hoà ở công ty mua và công ty bị mua?

Bài số 32:**Hợp nhất - Đầu tư một chiều****Công ty mua giữ cổ phiếu của công ty bị mua****Giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau**

Bảng cân đối kế toán của hai công ty C (công ty bị mua) và công ty mua D như sau:

TÀI SẢN	CÔNG TY C	CÔNG TY D	NGUỒN VỐN	CÔNG TY C	CÔNG TY D
Tài sản khác	15 000 000	22 100 000	Vốn chủ sở hữu	11 500 000 (1)	16 600 000 (2)
Cổ phiếu công ty C (15 000 cổ phiếu x 200)		3 000 000	Nợ phải trả	3 500 000	8 500 000
Tổng tài sản	15 000 000	25 100 000	Tổng nguồn vốn	15 000 000	25 100 000

(1) 50 000 cổ phiếu x 100

(2) 120 000 cổ phiếu x 100

Biết rằng: Nếu tính đến giá trị được đánh giá tăng tài sản khác của công ty C là 15 500 000, của công ty D là 22 900 000.

Công ty mua D giữ 30% vốn của công ty bị mua C. Người ta giả thiết rằng việc hợp nhất được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu.

Hãy tính toán các chỉ tiêu và định khoản tại hai công ty?

Bài số 33:

Hợp nhất - Đầu tư một chiều

Công ty mua giữ cổ phiếu của công ty bị mua

Giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau có giá trị trung hoà

Đơn vị tính: 1000 đ

Lấy lại số liệu của bài số 32, cụ thể là:

- Giá trị mang hợp nhất của công ty C là 12 000 000 tức là: 15 500 000 tài sản và 3 500 000 nợ phải trả;

- Việc hợp nhất được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu: 150 đối với cổ phiếu công ty mua, 240 đối với cổ phiếu công ty bị mua.

Giả sử tương quan trao đổi là:

3 cổ phiếu công ty D + 1 giá trị trung hoà 30 đổi lấy 2 cổ phiếu công ty C
 $(3 \times 150) + 30 = 480$ $(2 \times 240 = 480)$

Hãy định khoản kế toán ở hai công ty?

Bài số 34:**Hợp nhất - Đầu tư lẫn nhau****Giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau có giá trị trung hoà****Đơn vị tính: 1000 đ**

Hai Bảng cân đối kế toán của hai công ty có toàn bộ cổ phiếu mệnh giá 100 như sau trước khi hợp nhất :

CÔNG TY C (CÔNG TY BỊ MUA)

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản khác	10 100 000	Vốn chủ sở hữu	8 350 000
Cổ phiếu công ty F	750 000	(25 000 cổ phiếu x 100)	
(5 000 cổ phiếu)		Nợ phải trả	2 500 000
Tổng cộng	10 850 000	Tổng cộng	10 850 000

Tài sản khác có giá trị hợp lý: 10 900 000.

CÔNG TY MUA F

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản khác	20 700 000	Vốn chủ sở hữu	16 500 000
Cổ phiếu công ty C	300 000	(100 000 cổ phiếu x 100)	
(2 000 cổ phiếu)		Nợ phải trả	4 500 000
Tổng cộng	21 000 000	Tổng cộng	21 000 000

Tài sản khác có giá trị hợp lý: 21 756 000

Việc trao đổi được thực hiện trên cơ sở giá trị nội tại cổ phiếu.

Hãy tính các chỉ tiêu cần thiết và định khoản kế toán ở hai công ty trên?

Bài số 35:

Hợp nhất - Đầu tư lẫn nhau

Giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi khác nhau có giá trị trung hoà

Lấy lại số liệu của bài số 34, giả sử giá trị mang hợp nhất là giá trị ghi sổ.

Tương quan trao đổi được xác định theo giá trị nội tại cổ phiếu (372 đối với công ty C và 180 đối với công ty F) là:

2 cổ phiếu công ty F + giá trị trung hoà 12 lấy 1 cổ phiếu công ty C

Cũng như trên ta có:

- Số lượng cổ phiếu phát hành là 46 000;
- Giá trị trung hoà là 276 000.

Yêu cầu:

Hãy định khoản các bút toán tại hai công ty?

Bài số 36:

Chia tách

Các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị trao đổi

Tách các công ty đã tồn tại

Đơn vị tính: 1000 d

Công ty E có số vốn được chia thành 150 000 cổ phiếu chia thành hai công ty M và L để cho mỗi công ty hoạt động trong một lĩnh vực riêng biệt tương ứng là khu vực 1 và khu vực 2.

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CỦA CÔNG TY ĐƯỢC
TÓM LƯỢC NHƯ SAU:**

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	20 000 000	Vốn chủ sở hữu	17 500 000
		Nợ phải trả	2 500 000
Tổng cộng	20 000 000	Tổng cộng	20 000 000

Giá trị được chia tách theo giá ghi sổ như sau:

- Khu vực 1:	
Tài sản khác	11 500 000
Nợ phải trả	1 500 000
	10 000 000
- Khu vực 2:	
Tài sản khác	8 500 000
Nợ phải trả	1 000 000
	7 500 000

Giá trị trao đổi được xác định như sau:

- Giá trị khu vực 1 dành cho công ty M: 13 500 000;
- Giá trị khu vực 2 dành cho công ty L: 9 000 000;
- Giá trị trao đổi của công ty M (Vốn được chia thành 80 000 cổ phiếu): 16 000 000 tức là mệnh giá 200/cổ phiếu công ty M;
- Giá trị trao đổi công ty L (Vốn được chia thành 50 000 cổ phiếu): 15 000 000, tức là 300 /cổ phiếu.

Yêu cầu: Hãy tính các chỉ tiêu cần thiết cho việc chia tách?

Bài số 37:**Chia tách****Các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị trao đổi****Tách và thành lập công ty mới*****Đơn vị tính: 1000 đ***

Vẫn lấy số liệu công ty E ở trên, lần này công ty E được tách thành hai công ty:

- Công ty M có số vốn 10 000 000 (Giá trị trao đổi là 13 500 000);

- Công ty L có số vốn 7 500 000 (Giá trị trao đổi là 9 000 000).

Công ty M là công ty đã tồn tại từ trước có giá trị trao đổi là 16 000 000 và số vốn được chia thành 80 000 cổ phiếu (giá trị trao đổi mỗi cổ phiếu là 200).

Giả thiết trong trường hợp này công ty L là công ty được thành lập mới.

Yêu cầu:

Hãy tính các chỉ tiêu của hai công ty cần thiết khi chia tách và thành lập mới?

Bài số 38:**Chia tách****Các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị mang hợp nhất****Tách các công ty đã tồn tại*****Đơn vị tính: 1000 đ***

Giả sử vẫn tại công ty E trên, giả thiết rằng giá trị mang hợp nhất được thực hiện theo giá trị trao đổi, tức là:

- 13 500 000 đối với khu vực 1 dành cho công ty M (nợ phải trả là 1 500 000, tài sản mang sang được đánh giá 15 000 000);

- 9 000 000 cho khu vực 2 cho công ty L (nợ phải trả là 1 000 000, tài sản mang sang được đánh giá là 10 000 000).

Giá trị phát hành cổ phiếu của công ty M là 200, của công ty L là 300.

Yêu cầu:

- Hãy xác định số cổ phiếu phát hành bởi mỗi công ty?
- Phân tăng vốn và phụ trội hợp nhất của mỗi công ty?
- Định khoản kế toán tại công ty M sau khi tách?

Bài số 39:

Chia tách

Các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị mang hợp nhất

Tách và thành lập mới công ty

Đơn vị tính: 1000 đ

Lấy lại số liệu bài số 36 (Công ty M thuộc khu vực 1 với số vốn là 13 500 000, công ty L thuộc khu vực 2 với số vốn 9 000 000).

Công ty M là công ty đã tồn tại nhưng giả thiết rằng công ty L là công ty thành lập mới.

Giả sử mệnh giá phát hành là 100 ở cả hai công ty.

Yêu cầu:

- Hãy định khoản kế toán tại công ty L sau khi được thành lập mới?
- Sử dụng thêm định khoản ở bài 38 để định khoản kế toán tại công ty bị tách (Công ty E)?

Bài số 40:**Phạm vi hợp nhất****Tỷ lệ kiểm soát trong trường hợp đầu tư trực tiếp**

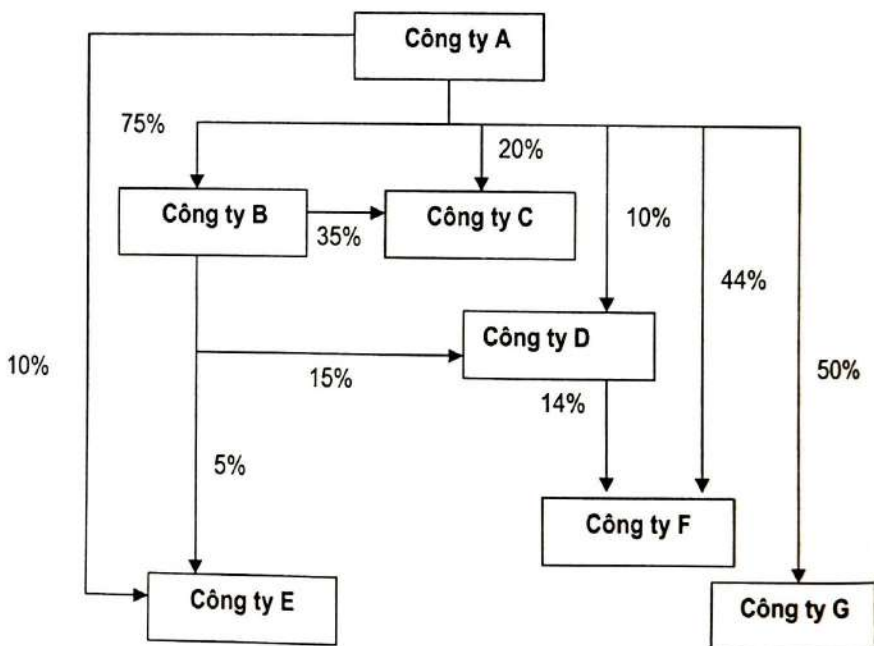
Sơ đồ sau chỉ ra các quan hệ đầu tư trực tiếp và gián tiếp của công ty A:

Các giả thiết:

- Tỷ lệ quyền biểu quyết tương ứng với tỷ lệ sở hữu vốn;
- Một công ty bên ngoài giữ 50% vốn của công ty G;
- Các cổ phiếu của công ty F do công ty A và D giữ đã hơn 2 năm.

Yêu cầu:

Hãy xác định phạm vi hợp nhất và tỷ lệ kiểm soát của A đối với các công ty?



Bài số 41:**Phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính****Phương pháp hợp nhất toàn bộ****Phương pháp hợp nhất tỷ lệ****Phương pháp hợp nhất tương đương*****Đơn vị tính: 1000 000 đ***

Công ty M giữ 45% vốn của công ty F. Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty được thể hiện trong bảng sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY M

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	12 000	Vốn chủ sở hữu	10 000
Đầu tư vào F	1 000	Nợ phải trả	3 000
Tổng cộng	13 000	Tổng cộng	13 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY M

CHI PHÍ		THU NHẬP	
Chi phí	99 000	Thu nhập và doanh thu	100 000
Kết quả	1 000		
Tổng cộng	100 000	Tổng cộng	100 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY F

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	7 000	Vốn chủ sở hữu	5 000
		Nợ phải trả	2 000
Tổng cộng	7 000	Tổng cộng	7 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY F

CHI PHÍ		THU NHẬP	
Chi phí	40 500	Thu nhập và doanh thu	41 000
Kết quả	500		
Tổng cộng	41 000	Tổng cộng	41 000

Giả thiết rằng dù công ty M chỉ giữ 45% vốn trong F nhưng 55% khác bị phân tán trong các cổ đông khác nên M vẫn giữ quyền kiểm soát độc quyền.

Yêu cầu:

Hãy lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất trong 3 trường hợp :

- Sử dụng phương pháp hợp nhất toàn phần;
- Sử dụng phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ;
- Sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương.

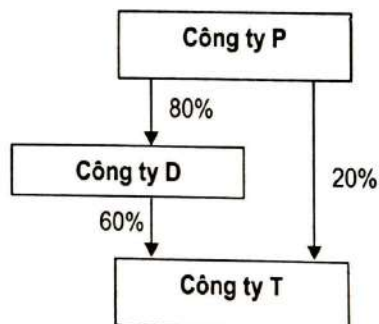
Bài số 42:

Phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính

Phương pháp hợp nhất toàn bộ

Hợp nhất từng cấp và hợp nhất trực tiếp

Công ty P nắm giữ 80% công ty D và 20% công ty T. Công ty D nắm giữ 60% công ty T.



Bảng cân đối kế toán của các công ty như sau:

Đơn vị tính: 1000 000 đ

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY P

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	23 500	Vốn kinh doanh	10 000
Đầu tư vào công ty D	5 000	(100 000 cổ phiếu)	
Đầu tư vào công ty T	1 500	Dự trữ	8 000
		Kết quả	1 000
		Nợ phải trả	11 000
Tổng cộng	30 000	Tổng cộng	30 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY D

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	9 000	Vốn kinh doanh	5 000
Đầu tư vào công ty T	4 000	(50 000 cổ phiếu)	
		Dự trữ	4 000
		Kết quả	500
		Nợ phải trả	3 500
Tổng cộng	13 000	Tổng cộng	13 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY T

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản khác	12 000	Vốn kinh doanh	6 000
		(60 000 cổ phiếu)	
		Dự trữ	2 000
		Kết quả	400
		Nợ phải trả	3 600
Tổng cộng	12 000	Tổng cộng	12 000

Yêu cầu:

Hãy thực hiện việc hợp nhất tập đoàn theo 2 kỹ thuật: Hợp nhất từng cấp và hợp nhất trực tiếp

Bài số 43:

Phương pháp hợp nhất

Hợp nhất theo phương pháp mua

Mua tài sản

Cho 2 bảng cân đối kế toán của 2 công ty tại thời điểm 31/12/X1:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1) Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá thực tế của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị thực của các yếu tố tài sản: 109 000 \$

Giá trị thực của các yếu tố nguồn vốn: 29 000 \$

Giá trị thực của tài sản thuần: 80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Giả thiết 01/01/X2, công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua tất cả tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của nó (không có chi phí phát sinh thêm).

Yêu cầu:

- Hãy xác định chênh lệch mua?
- Lập Bảng cân đối kế toán của công ty A và công ty B sau khi mua?

Bài số 44:

Phương pháp hợp nhất

Hợp nhất theo phương pháp mua

Mua bằng cách phát hành cổ phiếu

Vấn lấy số liệu của bài số 43 và giả thiết rằng, 01/01/X2, công ty A phát hành 4000 cổ phiếu thường có giá trị thực tế 23.75\$/cổ phiếu bán cho công ty B coi như thanh toán tài sản mua. Công ty B sẽ giải thể sau khi bán.

Yêu cầu:

- Hãy xác định chênh lệch mua?
- Lập Bảng cân đối kế toán của công ty A và công ty B sau khi mua?

Bài số 45:**Phương pháp hợp nhất****Phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung****Mua bằng cách phát hành cổ phiếu**

Vấn sử dụng số liệu của bài số 43 và giả thiết rằng 01/01/X2, công ty A phát hành 5000 cổ phiếu thường cho công ty B để mua toàn bộ tài sản của công ty này. Công ty B sẽ giải thể sau khi bán. Giá trị thực tế của cổ phiếu công ty A vào thời điểm này là 19\$/cổ phiếu.

Yêu cầu:

- Hãy xác định chênh lệch mua?
- Lập Bảng cân đối kế toán của công ty A và công ty B sau khi mua?

Bài số 46:**Phương pháp hợp nhất****Hợp nhất theo phương pháp mua****Lập báo cáo tài chính hợp nhất**

Cho 2 bảng cân đối kế toán của 2 công ty tại thời điểm 31/12/X1:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A*Ngày 31/12/X1*

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	

- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1): Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá thực tế của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị thực của các yếu tố tài sản: 109 000 \$

Giá trị thực của các yếu tố nguồn vốn: 29 000 \$

Giá trị thực của tài sản thuần: 80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Giả thiết rằng ngày 01/01/X2, công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho các cổ đông của công ty B để mua tất cả cổ phiếu của công ty B, không có chi phí nào phát sinh trong quá trình này.

Yêu cầu:

Hãy xác định các khoản chênh lệch, định khoản kế toán và lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất?

Bài số 47:

Cho 2 bảng cân đối kế toán của 2 công ty tại thời điểm 31/12/X1:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu) (1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1) Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá thực tế của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị thực của các yếu tố tài sản:	109 000 \$
Giá trị thực của các yếu tố nguồn vốn:	<u>29 000 \$</u>
Giá trị thực của tài sản thuần:	80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Giả thiết rằng ngày 01/01/X2, công ty A phát hành 4000 cổ phiếu thường có giá thực tế là 23.75\$/cổ phiếu. Số cổ phiếu này được phát hành cho các cổ đông của công ty B (nhóm Y) để đổi lấy toàn bộ cổ phiếu của họ, không phát sinh thêm các chi phí khác.

Yêu cầu:

Hãy xác định các khoản chênh lệch, định khoản kế toán và lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất?

Bài số 48:

Phương pháp hợp nhất

Phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung

Lập báo cáo tài chính hợp nhất

Cho 2 bảng cân đối kế toán của 2 công ty tại thời điểm 31/12/X1:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	300 000 \$
Nợ phải trả	120 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (5000 cổ phiếu)(1)	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
* Nguồn vốn	300 000 \$

(1) Nhóm X giữ 5000 cổ phiếu của công ty

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 31/12/X1

* Tài sản	88 000 \$
Nợ phải trả	30 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (1)	25 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
* Nguồn vốn	88 000 \$

(1) Nhóm Y giữ các cổ phiếu thường của công ty

Giá thực tế của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty B như sau tại thời điểm 31/12/X1:

Giá trị thực của các yếu tố tài sản: 109 000 \$

Giá trị thực của các yếu tố nguồn vốn: 29 000 \$

Giá trị thực của tài sản thuần: 80 000 \$

Các cổ đông của mỗi công ty thuộc về 2 nhóm phân biệt với nhau.

Giả thiết rằng ngày 01/01/X2, công ty A phát hành 5000 cổ phiếu thường có giá thực tế là 19\$/cổ phiếu, không phát sinh các chi phí phụ thêm. Số cổ phiếu này được phát hành cho các cổ đông của công ty B (nhóm Y) để đổi lấy toàn bộ cổ phiếu của họ.

Yêu cầu:

Hãy xác định các khoản chênh lệch, định khoản kế toán và lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất?

PHẦN 2

LỜI GIẢI ĐỀ NGHỊ

Bài số 1:

Góp vốn:

Bằng phát minh sáng chế	1000 000
Vốn bằng tiền (1000 000 x 2)	2000 000
Tổng số vốn	3000 000
(Bao gồm 30 000 cổ phiếu mỗi cổ phiếu có mệnh giá 100)	

1- Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

Ngày 01/01/N

Thành viên: Vốn sẽ góp bằng hiện vật	1000 000	
Thành viên: Vốn sẽ góp bằng tiền	2000 000	
Vốn góp chưa gọi		3000 000
Cổ đông: Vốn góp chưa gọi	1000 000	
Cổ đông: Vốn đã gọi chưa góp	2000 000	
Thành viên: Vốn sẽ góp bằng hiện vật		1000 000
Thành viên: Vốn sẽ góp bằng tiền		2000 000
Vốn góp chưa gọi	2000 000	
Vốn đã gọi chưa góp		2000 000

Bằng phát minh sáng chế	1000 000	
Tiền gửi ngân hàng bị phong tỏa	1000 000	
Cổ đông: Vốn đã gọi chưa góp		2000 000
Vốn đã gọi chưa góp	2000 000	
Vốn gọi đã góp		2000 000

Ngày 28/02/N

Chi phí thành lập doanh nghiệp	3000	
Thành viên ông P		3000

Ngày 31/03/N

Tiền gửi ngân hàng	1000 000	
Tiền gửi ngân hàng bị phong tỏa		1000 000
Chi phí thành lập doanh nghiệp	27 000	
Thành viên ông P	3 000	
Tiền gửi ngân hàng		30 000

Ngày 31/12/N

a- Gọi 1/4 vốn

Cổ đông: Vốn đã gọi chưa góp	500 000	
Cổ đông: Vốn chưa gọi		500 000
Vốn góp chưa gọi	500 000	
Vốn đã gọi chưa góp		500 000

b- Phân bổ chi phí thành lập doanh nghiệp và trích khấu hao tài sản cố định

Chi phí kinh doanh	10 000	
Chi phí thành lập doanh nghiệp (30 000 x 1/3)		10 000
Chi phí kinh doanh	150 000	
Khấu hao bằng phát minh sáng chế (1000 000 x 20% x 9/12)		150 000

2- Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/N

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Vốn góp chưa gọi	500 000	Vốn kinh doanh	3 000 000
Chi phí thành lập doanh nghiệp	20 000	(Trong đó đã góp: 2000 000)	
Bằng phát minh sáng chế	850 000	Lợi nhuận chưa phân phối	(160 000)
Vốn đã gọi chưa góp	500 000		
Tiền gửi ngân hàng	970 000		
Tổng tài sản	2 840 000	Tổng nguồn vốn	2 840 000

Bài số 2:

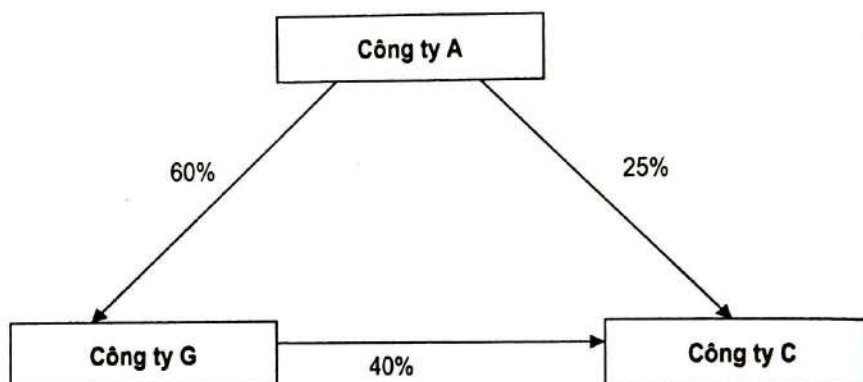
1- Trình bày phương pháp hợp nhất toàn bộ

Tỷ lệ kiểm soát của A:

- Trong công ty G: 60%

- Trong công ty C: 25% + 40% = 65 %

Trong cả hai trường hợp đều là kiểm soát độc quyền nên sử dụng phương pháp hợp nhất toàn bộ.



2- Hợp nhất từng cấp

a- Hợp nhất nhóm Công ty G và công ty C

Hợp cộng Bảng cân đối kế toán

Tài sản khác	10 600 000	
Cổ phiếu của công ty C	2 400 000	
Vốn kinh doanh		4 000 000
Dự trữ		5 000 000
Kết quả		750 000
Nợ phải trả		3 250 000
(Bảng cân đối kế toán của công ty G)		
Tài sản khác	15 000 000	
Vốn kinh doanh		3 000 000
Dự trữ		4 750 000
Kết quả		500 000
Nợ phải trả		6 750 000
(Bảng cân đối kế toán của công ty C)		

Phân bổ vốn chủ sở hữu

Vốn kinh doanh (Công ty C)	3 000 000	
Dự trữ (Công ty C)	4 750 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu $60\% \times (3\,000\,000 + 4\,750\,000)$		4 650 000
Cổ phiếu công ty C		2 400 000
Dự trữ hợp nhất $40\% \times 7\,750\,000 - 2\,400\,000$		700 000
Dự trữ công ty G	5 000 000	
Dự trữ hợp nhất		5 000 000

Phân bổ kết quả

Kết quả công ty C	500 000	
Kết quả hợp nhất $500\,000 \times 40\%$		200 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		300 000
Kết quả công ty G	750 000	
Kết quả hợp nhất		750 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT NHÓM CÔNG TY G VÀ CÔNG TY C

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Tài sản khác	25 600 000	Vốn kinh doanh	4 000 000
		Dự trữ hợp nhất	5 700 000
		Kết quả hợp nhất	950 000

		Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (1)	4 650 000
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (1)	300 000
		Nợ phải trả	10 000 000
Tổng tài sản	25 600 000	Tổng nguồn vốn	25 600 000

(1): Lợi ích của công ty A đã bao gồm trong này với tỷ lệ 25% vốn của C tức là 25/60 của khoản tiền này.

b- Hợp nhất nhóm công ty A và nhóm G-C

• Lấy lại Bảng cân đối kế toán và chuyển khoản dự trữ thành dự trữ của tập đoàn

Tài sản khác	15 500 000	
Cổ phiếu công ty G	3 000 000	
Cổ phiếu công ty C	1 500 000	
Vốn kinh doanh		5000 000
Dự trữ		7 500 000
Kết quả		1 000 000
Nợ phải trả		6 500 000
Dự trữ công ty A	7 500 000	
Dự trữ tập đoàn		7 500 000

• Phân bổ vốn chủ sở hữu

Vốn chủ sở hữu của nhóm G-C

Vốn kinh doanh	4 000 000	
Dự trữ hợp nhất	5 700 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu		3 880 000
$40\% \times (4\,000\,000 + 5\,000\,000 + 700\,000)$		
Cổ phiếu của công ty G		3 000 000
Dự trữ tập đoàn		2 820 000
$60\% \times 9\,700\,000 - 3\,000\,000$		

Vốn chủ sở hữu cổ đông thiểu số của công ty C (Xem Bảng cân đối kế toán của nhóm G-C ở trên) thuộc về công ty A theo tỷ lệ 25/60

Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	1 937 500	
$25/60 \times 4\,650\,000$		
Cổ phiếu của công ty C		1 500 000
Dự trữ tập đoàn		437 500

• Phân bổ kết quả

Kết quả của nhóm G-C

Kết quả hợp nhất nhóm G-C	950 000	
Kết quả tập đoàn		570 000
$60\% \times 950\,000$		
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		380 000
$40\% \times 950\,000$		

Kết quả của công ty A

Kết quả hợp nhất công ty A	1000 000	
Kết quả tập đoàn		1000 000

Kết quả thuộc về cổ đông thiểu số công ty C chiếm tỷ lệ 25/60

Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	125 000	
25/60 x 300 000		
Kết quả tập đoàn		125 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT CỦA CẢ TẬP ĐOÀN

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản khác	41 100 000	Vốn kinh doanh	5 000 000
		Dự trữ hợp nhất	10 757 500
		Kết quả hợp nhất	1 695 000
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	6 592 500
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	555 000
		Nợ phải trả	16 500 000
Tổng tài sản	41 100 000	Tổng nguồn vốn	41 100 000

3- Xác định giá trị cổ phiếu

a- Công ty C:

Vốn kinh doanh	3 000 000
Dự trữ	4 750 000
Kết quả	500 000
Tổng cộng	8 250 000
Số cổ phiếu : 30 000	
Giá trị cổ phiếu: $8\,250\,000 / 30\,000 = 275$	

b- Công ty G:

Vốn kinh doanh	4000 000
Dự trữ	5000 000
Kết quả	750 000
Thặng dư cổ phiếu của công ty C	900 000
40% x 8250 000 – 2400 000	
Tổng cộng	10 650 000
Số cổ phiếu: 40 000	
Giá trị cổ phiếu: 10 650 000 / 40 000 = 266,25	

c- Kiểm tra lợi ích cổ đông thiểu số trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất

• Số cổ phiếu nắm giữ:

- Đối với công ty G: $40\% \times 40\,000 = 16\,000$

- Đối với công ty C: $35\% \times 30\,000 = 10\,500$

• Giá trị cổ phiếu:

- Đối với công ty G: $16\,000 \times 266,25 = 4\,260\,000$

- Đối với công ty C: $10\,500 \times 275 = 2\,887\,500$

Tổng cộng = 7 147 500

Số tiền này tương đương với 6 592 500 + 555 000

Bài số 3:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Thể hiện sự lựa chọn phương pháp hợp nhất toàn phần:

Tỷ lệ lợi ích của công ty F đối với:

- Công ty P: $60\,000/100\,000 = 60\%$

- Công ty R: 20%

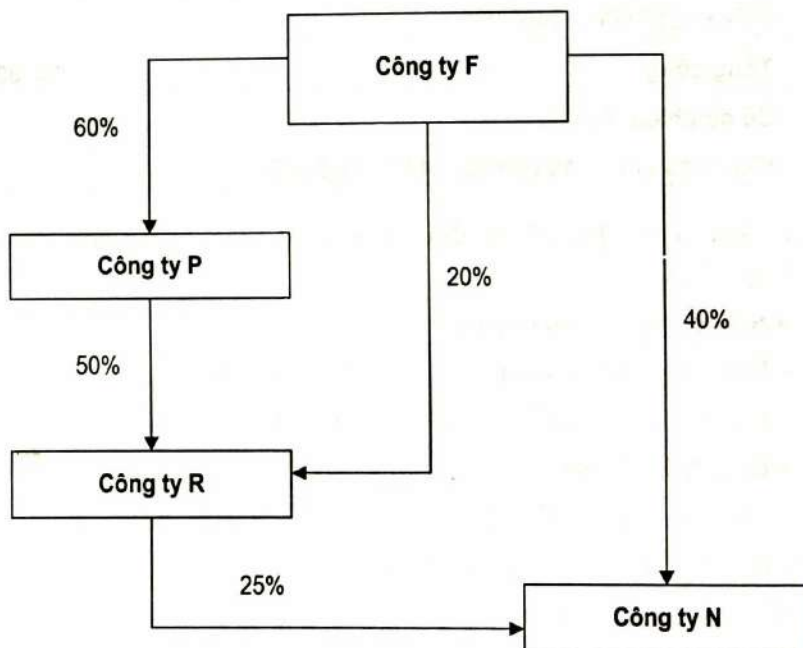
- Công ty N: 40%

Tỷ lệ lợi ích của P đối với:

- Công ty R: 50%

Tỷ lệ lợi ích của công ty R đối với công ty N là: 25%

Sơ đồ đầu tư:



Tỷ lệ kiểm soát của tập đoàn:

- Trong công ty P: 60%

- Trong công ty R: 50% + 20%

- Trong công ty N: 40% + 25% = 65%

Trong 3 trường hợp đều là kiểm soát độc quyền (tỷ lệ cao hơn 50%) do vậy tất cả đều sử dụng phương pháp hợp nhất toàn phần.

2- Hợp nhất trực tiếp của tập đoàn

a- Tỷ lệ lợi ích

* Tỷ lệ lợi ích của tập đoàn trong công ty P:

- Lợi ích tập đoàn: 60%
- Lợi ích cổ đông thiểu số: 40%

* Tỷ lệ lợi ích của tập đoàn trong công ty R:

- Lợi ích tập đoàn: 50% (trực tiếp: 20%, gián tiếp = $60\% \times 50\% = 30\%$)

- Lợi ích cổ đông thiểu số: 50%

* Tỷ lệ lợi ích của tập đoàn trong công ty N:

- Lợi ích của tập đoàn: 52,5 %

(Trực tiếp: 40%, gián tiếp qua R = $20\% \times 25\% = 5\%$, gián tiếp qua P = $60\% \times 50\% \times 25\% = 7,5\%$)

- Lợi ích cổ đông thiểu số: 47,5%

b- Các bút toán:

Phân bổ vốn chủ sở hữu

Vốn kinh doanh Công ty P	10 000 000	
Dự trữ công ty P	2 500 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu $40\% \times (10\,000\,000 + 2\,500\,000)$		5 000 000
Cổ phiếu của công ty P		7 500 000
Vốn kinh doanh của công ty R	10 000 000	
Dự trữ công ty R	5 000 000	
Cổ phiếu công ty R $(6\,500\,000 + 2\,400\,000)$		8 900 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu $50\% \times (10\,000\,000 + 5\,000\,000) - 40\% \times 6\,500\,000$		4 900 000

Dự trữ hợp nhất		1 200 000
Vốn công ty N	10 000 000	
Dự trữ công ty N	6 000 000	
Cổ phiếu của công ty N (4 000 000 + 4 200 000)		8 200 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu 47,5% (10 000 000 + 6 000 000) – 50% x 4 200 000		5 500 000
Dự trữ hợp nhất		2 300 000
Dự trữ công ty F	8 000 000	
Dự trữ hợp nhất		8 000 000

Phân bổ kết quả

Kết quả công ty F	1 500 000	
Kết quả hợp nhất		1 500 000
Kết quả công ty P	1 000 000	
Kết quả hợp nhất (60%)		600 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (40%)		400 000
Kết quả công ty R	1 200 000	
Kết quả hợp nhất (50%)		600 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (50%)		600 000
Kết quả công ty N	1 100 000	
Kết quả hợp nhất (52,5%)		577 500
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (47,5%)		522 500

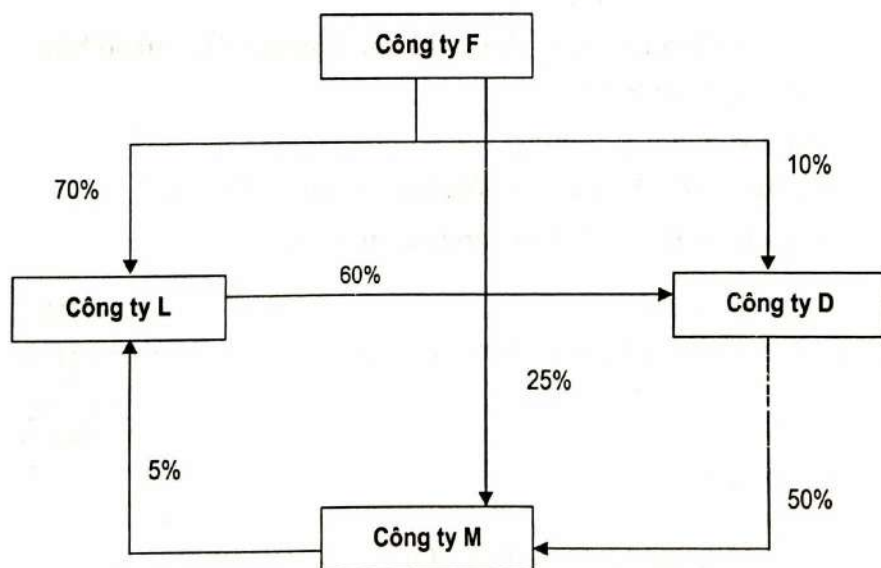
Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản khác	72 400 000	Vốn kinh doanh	10 000 000
		Dự trữ hợp nhất	11 500 000
		Kết quả hợp nhất	3 277 500
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	15 400 000
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	1 522 500
		Nợ phải trả	30 700 000
Tổng tài sản	72 400 000	Tổng nguồn vốn	72 400 000

Bài số 4:

1- Lợi ích cổ đông thiểu số và lợi ích của công ty G trong mỗi công ty

a- Sơ đồ đầu tư



b- Xác định lợi ích các bên:

Gọi lần lượt L, D, M là tỷ lệ lợi ích của tập đoàn trong công ty L, công ty D và công ty M, ta có:

$$L = 0,7 + 0,05 M$$

$$D = 0,1 + 0,6 L$$

$$M = 0,25 + 0,5D$$

Giải hệ phương trình này ta có:

$$L = 0,715 / 0,985$$

$$D = 0,5275 / 0,985$$

$$M = 0,51 / 0,985.$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty L:

$$1 - 1,715 / 0,985 = 0,27 / 0,985$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty D:

$$0,5275 / 0,985 = 0,4575 / 0,985$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty M:

$$1 - 0,51 / 0,985 = 0,475 / 0,985$$

c- Xác định lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu

• Trong công ty L:

Tổng vốn chủ sở hữu:

$$4\,500\,000 \text{ (Vốn kinh doanh)} + 3000\,000 \text{ (Dự trữ)} = 7\,500\,000$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty L:

$$0,27 / 0,985 \times 7\,500\,000 = 2\,055\,837,6$$

Giảm lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty M được tính trên cổ phiếu công ty L

$$0,475 / 0,985 \times 400\,000 = - 192\,893,4$$

$$\underline{1\,862\,944,2}$$

• Trong công ty D:

Tổng vốn chủ sở hữu :

$$4\,800\,000 \text{ (Vốn kinh doanh)} + 4200\,000 \text{ (Dự trữ)} = 9\,000\,000$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty D:

$$0,4575 / 0,985 \times 4\,600\,000 = -1260\,913,7$$

$$2\,919\,289,3$$

• **Trong công ty M**

Tổng vốn chủ sở hữu:

$$5\,000\,000 \text{ (Vốn kinh doanh)} + 4\,000\,000 \text{ (Dự trữ)} = 9\,000\,000$$

Lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty M:

$$0,4575 / 0,985 \times 9\,000\,000 = 4\,340\,101,5$$

Giảm lợi ích cổ đông thiểu số trong công ty D được tính trên cổ phiếu của công ty M:

$$0,4575 / 0,985 \times 3\,000\,000 = -1\,393\,401,0$$

$$2\,946\,700,5$$

Tổng lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu :

$$1\,862\,944,2 + 2\,919\,289,3 + 2\,946\,700,5 = 7\,728\,934$$

d- Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả

* **Công ty L:**

$$250\,000 \times 0,27 / 0,985 = 68\,527,92$$

* **Công ty D:**

$$400\,000 \times 0,4575 / 0,985 = 185\,786,8$$

* **Công ty M:**

$$300\,000 \times 0,475 / 0,985 = 144\,670,05$$

$$398\,984,77$$

e- Xác định lợi ích của G trong vốn chủ sở hữu

Các bước tiến hành giống như xác định lợi ích cổ đông thiểu số

• **Trong công ty L:**

$$0,715 / 0,985 \times 7\,500\,000 = 5\,444\,162,4$$

Giảm lợi ích tính trên cổ phiếu của công ty L ở công ty M:

$$0,51 / 0,985 \times 400\,000 = -207\,106,6$$

$$5\,237\,055,8$$

• **Trong công ty D:**

$$0,5275 / 0,985 \times 9\,000\,000 = 4\,819\,797$$

Giảm lợi ích tính trên cổ phiếu của công ty D ở công ty L:

$$0.715 / 0.985 \times 4\,600\,000 = -3\,339\,086.3$$

1 480 710.7

• **Trong công ty M:**

$$0.51 / 0.985 \times 9\,000\,000 = 4\,659\,898.5$$

Giảm lợi ích tính trên cổ phiếu của công ty M ở công ty D:

$$0.5275 / 0.985 \times 3\,000\,000 = -1\,606\,599.0$$

3 053 299.5

Tổng lợi ích của công ty G:

$$5\,237\,055.8 + 1\,480\,710.7 + 3\,053\,299.5 = 9\,771\,066$$

f- Xác định lợi ích của G trong kết quả

• **Công ty L:**

$$250\,000 \times 0.715 / 0.985 = 181\,472.08$$

• **Công ty D:**

$$400\,000 \times 0.5275 / 0.985 = 214\,213.2$$

* **Công ty M:**

$$300\,000 \times 0.51 / 0.985 = 155\,329.95$$

551 015.23

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản khác (1)	38 450 000	Vốn kinh doanh (2)	8 000 000
		Dự trữ hợp nhất (3)	7 771 066
		Kết quả hợp nhất (4)	1 051 015.23
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	7 728 934
		Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	398 984.77
		Nợ phải trả (5)	13 500 000
Tổng tài sản	38 450 000	Tổng nguồn vốn	38 450 000

(1): Tổng tài sản khác: $10\,500\,000 + 7\,150\,000 + 9\,900\,000 = 38\,450\,000$

(2): Vốn kinh doanh của G

(3): Khoản chênh lệch giữa lợi ích của G trong vốn chủ sở hữu và giá trị đầu tư của G:

$9\,771\,066 - 500\,000$ (công ty L) - $750\,000$ (Công ty D) - $1250\,000$ (Công ty M) = $2\,771\,066$.

Dự trữ của G: $5\,000\,000$

Tổng: $7\,771\,066$

(4): Kết quả của G ($500\,000$) + Lợi ích của G trong kết quả của L, D, M ($551\,015.23$)

(5): Tổng các khoản nợ: $4\,000\,000 + 4\,000\,000 + 3\,500\,000 + 2\,000\,000$

Bài số 5:

1- Chênh lệch khi hợp nhất:

Phần của công ty V trong vốn chủ sở hữu của công ty M:

$75\% \times 52\,500\,000 = 39\,375\,000$

Chênh lệch khi hợp nhất:

$46\,000\,000 - 39\,375\,000 = 6\,625\,000$

2- Phân tích chênh lệch khi hợp nhất:

a- Phần chênh lệch do đánh giá lại:

Đất đai: $75\% \times 2\,000\,000$	1 500 000
Nhà cửa vật kiến trúc: $75\% \times 3\,000\,000$	2 250 000
Dự phòng: $1\,500\,000 \times 75\%$	1 125 000
	4 875 000

b- Chênh lệch mua:

$$\begin{array}{l} \text{Chênh lệch mua} \\ \text{(Lợi thế thương mại)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chênh lệch} \\ \text{khi hợp nhất} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Phần chênh lệch đánh} \\ \text{giá lại tài sản} \end{array}$$

3- Định khoản

a- Lấy lại Bảng cân đối kế toán của hai công ty:

Liệt kê tài sản và nguồn vốn của hai công ty trên.

b- Ghi nhận khoản chênh lệch đánh giá lại và đưa vào khoản mục “Dự trữ và đánh giá lại tài sản”

Tài sản cố định hữu hình (1)	5 000 000	
Dự phòng	1 500 000	
Dự trữ chênh lệch do đánh giá lại		6 500 000

(1) Đất đai: 2 000 000, nhà cửa vật kiến trúc: 3 000 000.

c- Khấu hao chênh lệch do đánh giá lại

Khoản chênh lệch do đánh giá lại nhà cửa vật kiến trúc 3 000 000 được khấu hao năm N+3 là $3\,000\,000 \times 1/15 = 200\,000$, được phân bổ cho kết quả của công ty con. Khấu hao từ năm N đến năm N+2 là $200\,000 \times 3 = 600\,000$. Toàn bộ số tiền này được đưa vào khoản mục “Dự trữ chênh lệch do đánh giá lại”

Kết quả công ty M	200 000	
Dự trữ chênh lệch do đánh giá lại	600 000	
Tài sản cố định hữu hình		800 000
(Khấu hao)		

• Ghi nhận chênh lệch mua (lợi thế thương mại)

Chênh lệch mua	1 750 000	
Tài sản cố định		1 750 000

• **Khấu hao chênh lệch mua (Khấu hao lợi thế thương mại)**

Khấu hao năm N+3 là $1\,750\,000 / 10 = 175\,000$. Số tiền này sẽ được đưa vào kết quả của tập đoàn. Khấu hao của năm N đến năm N+2 là $175\,000 \times 3 = 525\,000$, số khấu hao này được đưa vào phần dự trữ của tập đoàn.

Kết quả của tập đoàn	175 000	
Dự trữ tập đoàn	525 000	
Chênh lệch mua (lợi thế thương mại)		700 000

d- Phân bổ vốn chủ sở hữu

Vốn kinh doanh công ty M	30 000 000	
Dự trữ công ty M	29 600 000	
Dự trữ chênh lệch do đánh giá lại tài sản (1)	5 900 000	
Tài sản cố định (2)		44 250 000
(Đầu tư của công ty M)		
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (25%)		16 375 000
Dự trữ hợp nhất		4 875 000
Dự trữ công ty V	46 000 000	
Dự trữ hợp nhất		46 000 000

(1) $6\,500\,000 - 600\,000$

(2) $46\,000\,000 - 1\,750\,000$

e- Phân bổ kết quả

Kết quả của công ty M được phân chia cho tập đoàn 75% và cho lợi ích cổ đông thiểu số 25%

Kết quả công ty M	2 600 400	
Kết quả hợp nhất		1 950 300
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		650 100

Kết quả của công ty V thuộc về tập đoàn

Kết quả công ty V	3 756 000	
Kết quả hợp nhất		3 756 000

3- Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản cố định		Nguồn vốn chủ sở hữu	
- Tài sản cố định vô hình	20 247 800	- Vốn kinh doanh	80 000 000
- Tài sản cố định hữu hình	183 616 400	- Dự trữ hợp nhất	50 350 000
- Tài sản cố định tài chính (Dùng để hạch toán lợi thế thương mại ở trên)	18 087 300	- Kết quả hợp nhất	5 531 300
Lợi thế thương mại (Chênh lệch mua)	1 050 000	Lợi ích cổ đông thiểu số	
Tài sản lưu động	132 004 600	- Trong vốn chủ sở hữu	16 375 000
Tài khoản điều chỉnh	1 774 800	- Trong kết quả	650 000
		Dự phòng	5 670 000
		Nợ phải trả	198 204 500
Tổng tài sản	356 780 900	Tổng nguồn vốn	356 780 900

Bài số 6:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Chênh lệch khi hợp nhất:

a- Công ty R

$$3\,500\,000 - 60\% (5\,000\,000 + 3\,000\,000 - 500\,000) = -1\,000\,000$$

Đây là khoản chênh lệch âm nên hạch toán vào dự phòng và phân bổ trong thời gian 5 năm.

b- Công ty S

$$12\,800\,000 - 75\% \times (8\,000\,000 + 7\,000\,000 + 1\,000\,000) = 800\,000$$

Phần chênh lệch tiềm ẩn tương ứng với lợi ích của tập đoàn:

$$75\% \times 1\,000\,000 = 750\,000 \text{ (đối với đất đai);}$$

$$75\% \times 600\,000 = 450\,000 \text{ (đối với nhà cửa vật kiến trúc).}$$

$$\text{Tổng cộng: } 750\,000 + 450\,000 = 1\,200\,000$$

Tuy nhiên khoản chênh lệch do đánh giá lại này sẽ làm kéo theo một chênh lệch mua âm (bất lợi thương mại) là:

$$800\,000 - 1\,200\,000 = -400\,000$$

Vậy nên cần phải giảm 400 000 khỏi chênh lệch khi hợp nhất đối với phần lợi ích của tập đoàn: Phần giảm này được thực hiện theo tỷ lệ: $400\,000 / 1\,200\,000 = 1/3$. Do vậy, tỷ lệ đối với mỗi loại tài sản được điều chỉnh cho phần của tập đoàn như sau:

- Đối với đất đai:

$$750\,000 \times 2/3 = 500\,000$$

- Đối với vật kiến trúc:

$$450\,000 \times 2/3 = 300\,000$$

2- Phần chênh lệch chung và chênh lệch thuộc về lợi ích cổ đông thiểu số

* Do phần chênh lệch tương ứng với lợi ích của tập đoàn là 75% nên phần chênh lệch tổng thể là:

- Đối với đất đai:

$$500\,000 / 0.75 = 666\,667$$

- Đối với Vật kiến trúc:

$$300\,000 / 0.75 = 400\,000$$

* Phần chênh lệch thuộc về lợi ích cổ đông thiểu số:

- Đối với đất đai:

$$666\,667 \times 25\% = 166\,667$$

- Đối với vật kiến trúc:

$$400\,000 \times 25\% = 100\,000$$

3- Thực hiện các bút toán

a- Chênh lệch liên quan đến công ty R

Cổ phiếu công ty R	1 000 000	
Dự phòng		1 000 000
Dự phòng	500 000	
Kết quả hợp nhất (1/5 x 1000 000)		200 000
Dự trữ hợp nhất (1/5 đối với năm N-1 và 1/10 đối với năm N-2)		300 000

b- Chênh lệch liên quan đến công ty S

Đất đai	666 667	
Nhà cửa vật kiến trúc	400 000	
Cổ phiếu của công ty S (1)		800 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (2)		266 667
Kết quả hợp nhất (3)	24 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (4)	8 000	
Dự trữ hợp nhất (5)	36 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (6)	12 000	
Hao mòn "Nhà cửa vật kiến trúc"		80 000

- (1) Phần của tập đoàn: $500\,000 + 300\,000 = 800\,000$
- (2) Phần thuộc về lợi ích cổ đông thiểu số: $166\,667 + 100\,000$
- (3) Khấu hao năm N: $400\,000 \times 1/12.5 \times 75\%$
- (4) Khấu hao năm N: $400\,000 \times 1/12.5 \times 75\%$
- (5) Khấu hao năm trước N-2 và N-1: $400\,000 \times 1/12.5 \times 1.5 \times 75\%$
- (6) Khấu hao năm trước N-2 và N-1: $400\,000 \times 1/12.5 \times 1.5 \times 25\%$

Bài số 7:

Đơn vị tính 1000 đ

1- Định khoản kế toán không tính đến ảnh hưởng của thuế

a- Hàng tồn kho

Tồn kho cuối kỳ = $(270\,000 - 240\,000 = 30\,000)$

Tồn kho đầu kỳ = $(231\,000 - 210\,000 = 21\,000)$

Kết quả công ty G	30 000	
Hàng tồn kho		30 000
Thay đổi hàng tồn kho	30 000	
Kết quả		30 000
(Điều chỉnh số dư cuối kỳ hàng tồn kho)		
Dự trữ công ty G	21 000	
Kết quả công ty G		21 000
Kết quả	21 000	
Thay đổi hàng tồn kho		21 000
(Điều chỉnh số dư đầu kỳ hàng tồn kho)		

b- Xử lý chênh lệch chuyển đổi ngoại tệ

• *Chênh lệch chuyển đổi tài sản*

Dự phòng	15 000	
Chênh lệch chuyển đổi – Tài sản (Lỗi chênh lệch do chuyển đổi)		15 000
Lỗi chênh lệch tỷ giá	15 000	
Chi phí dự phòng		15 000

• *Chênh lệch chuyển đổi – Nguồn vốn*

Chênh lệch chuyển đổi – Nguồn vốn	10 000	
Kết quả công ty G		10 000
Kết quả	10 000	
Lãi chênh lệch tỷ giá		10 000

c- Xử lý tài sản cố định thuê tài chính

• *Năm N bù lại khấu hao của các năm trước*

Khấu hao tài sản:

- Khấu hao 1 năm: $600\,000 / 8 = 75\,000$

- Khấu hao từ năm N-3 đến năm N-1 = $75\,000 \times 3 = 225\,000$

Nợ gốc 600 000 được trả mỗi năm 100 000. Vậy 3 năm đã trả được 300 000 từ năm N-3 đến năm N-1.

Tài sản cố định	600 000	
Dự trừ công ty G		75 000
Khấu hao tài sản cố định		225 000
Nợ tài chính		300 000

• *Điều chỉnh các bút toán năm N*

Nợ tài chính	100 000	
Kết quả công ty G		25 000
Khấu hao tài sản cố định		75 000
Chi phí khấu hao	75 000	
Chi phí tài chính	36 000	
Kết quả	25 000	
Phải trả về thuế tài chính		136 000

2- Các bút toán có tính đến ảnh hưởng của thuế

a- Thuế ảnh hưởng đến hàng tồn kho

Tồn kho cuối kỳ: $33.33\% \times 30\,000 = 10\,000$

Tài sản thuế hoãn lại	10 000	
Kết quả công ty G		10 000
Kết quả	10 000	
Thuế thu nhập doanh nghiệp		10 000

Tồn kho đầu kỳ: $33.33\% \times 21\,000 = 7\,000$

Đây là một khoản hoàn nhập lại tài sản thuế hoãn lại được ghi nhận vào cuối năm trước đối với hàng tồn kho cuối kỳ của năm nay. Không có một khoản thuế hoãn lại nào được thể hiện trên Bảng cân đối kế toán.

Kết quả công ty G	7 000	
Dự trữ công ty G		7 000
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	7 000	
Kết quả		7 000

b- Ảnh hưởng của thuế đến chênh lệch chuyển đổi

Không có ảnh hưởng của thuế vì sự chênh lệch do chuyển đổi đã được tính đến trong quan điểm về thuế.

c- Ảnh hưởng của thuế đến tài sản cố định thuê tài chính

- Trong năm tài chính: $25\,000 \times 33.33\% = 8\,333$

- Trong các năm trước: $75\,000 \times 33.33\% = 25\,000$

Kết quả công ty G	8 333	
Dự trữ công ty G	25 000	
Nợ phải trả về thuế hoãn lại		33 333
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	8 333	
Kết quả		8 333

3- Ảnh hưởng của thuế có tính đến thuế phụ thêm

a- Đối với hàng tồn kho

Thuế hoãn lại liên quan đến hàng tồn kho sẽ được triệt tiêu trong năm sau.

- Thuế hoãn lại liên quan đến hàng tồn kho cuối năm 2000 tức là sẽ chuyển sang năm 2001 sẽ được tính tới cả phần thuế phụ thêm:

$$21\,000 \times 33.33\% \times 1.06 = 7\,420$$

- Thuế hoãn lại liên quan đến hàng tồn kho cuối năm 2001 tức là chuyển sang năm 2002 sẽ được tính tới cả phần giảm thuế 3%:

$$30\,000 \times 33.33\% \times 1.03 = 10\,300$$

Do vậy các bút toán sẽ được thực hiện như sau:

• *Đối với tồn kho cuối kỳ:*

Tài sản thuế hoãn lại	10 300	
Kết quả công ty G		10 300
Kết quả	10 300	
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp		10 300

• *Đối với tồn kho đầu kỳ*

Kết quả công ty G	7 420	
Dự trữ công ty G		7 420
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	7 420	
Kết quả		7 420

b- *Đối với tài sản cố định thuê tài chính*

Thuế hoãn lại sẽ được tính vào mỗi năm trên phần chênh lệch giữa số tiền trả định kỳ và tổng số lãi cộng khấu hao tài sản ($600\,000/8 = 75\,000$).

Phần chênh lệch này bằng 25 000 mỗi năm cho đến năm N+2 tức là năm 2003. Sự triệt tiêu thuế hoãn lại sẽ bắt đầu từ 2004. Nếu tính đến thuế phụ thêm 3%, thuế suất áp dụng đối với 2004 sẽ là $33.33\% \times 1.03 = 34.33\%$. Thuế suất năm trước đó (tỷ lệ thuế phụ thêm 6%) là $33.33\% \times 1.06 = 35.33\%$.

Thuế hoãn lại được tính như sau:

- Cho năm hiện thời: $25\,000 \times 34.33\% = 8\,583$

- Cho các năm trước: $3 \times 25\,000 \times 34.33\% = 25\,749$

Các bút toán được thực hiện như sau:

Dự trữ công ty G ($3 \times 25\,000 \times 35.33\%$)	26 500	
Kết quả công ty G: $8\,583 - (26\,500 - 25\,749)$	7 832	
Nợ thuế hoãn lại phải trả		34 332
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	7 832	
Kết quả		7 832

Bài số 8:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Thực hiện các bút toán để hợp nhất

a- Lấy lại Bảng cân đối kế toán:

Tài sản cố định vô hình	6 285 000	
Tài sản cố định hữu hình	81 375 000	
Cổ phiếu của công ty C	6 500 000	
Khoản cho vay	4 600 000	
Hàng tồn kho	5 367 000	
Nợ phải thu	54 872 000	
Tiền	3 234 000	
Vốn kinh doanh		50 000 000
Dự trữ Công ty B		32 600 000
Kết quả Công ty B		6 300 000
Nợ tài chính		30 987 000
Nợ trong kinh doanh		42 346 000

b- Lấy lại Bảng cân đối kế toán của công ty C theo tỷ lệ 50%

Tài sản cố định vô hình	600 000	
Tài sản cố định hữu hình	4 835 500	
Hàng tồn kho	2 125 000	
Nợ phải thu	4 670 000	
Tiền	639 500	
Vốn kinh doanh		6 000 000
Dự trữ Công ty C		1 200 000
Kết quả Công ty C		740 000
Nợ tài chính		1 500 000
Nợ trong kinh doanh		3 430 000

c- Lấy lại Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty B

Mua	117 985 000	
Chi phí sản xuất kinh doanh khác	84 997 000	
Chi phí tài chính	9 957 500	
Chi phí khác	4 895 200	
Lợi nhuận	6 300 000	
Doanh thu bán hàng		210 517 500
Doanh thu bán các sản phẩm khác		4 456 700
Thu nhập tài chính		3 245 800
Thu nhập khác		2 456 700
Thay đổi hàng tồn kho		1 458 000

d- Lấy lại Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty C với tỷ lệ 50%

Mua	7 575 150	
Chi phí sản xuất kinh doanh khác	5 445 000	
Chi phí tài chính	1 335 000	
Chi phí khác	762 500	
Lợi nhuận	740 000	
Doanh thu bán hàng		13 945 000
Doanh thu bán các sản phẩm khác		619 650
Thu nhập tài chính		172 800
Thu nhập khác		725 000
Thay đổi hàng tồn kho		395 200

e- Xử lý nghiệp vụ bán hàng nội bộ

Doanh thu	2 100 000	
Mua hàng		2 100 000

Tồn kho hàng hoá mua của công ty C là $2\,100\,000/3 = 700\,000$. Lãi nội bộ $700\,000 \times 10\% = 70\,000$. Vậy lãi nội bộ cần loại trừ là $70\,000 / 2 = 35\,000$.

Kết quả công ty C	35 000	
Hàng tồn kho		35 000
Thay đổi hàng tồn kho	35 000	
Kết quả		35 000

f- Xử lý việc chuyển nhượng tài sản cố định

Việc xử lý chuyển nhượng tài sản cố định bao gồm hai khía cạnh: Một phần là loại trừ lãi nội bộ, phần khác là điều chỉnh khấu hao tài sản cố định năm N.

Loại trừ lãi nội bộ

Giá bán tài sản	1 000 000
Giá trị còn lại trên sổ sách đơn vị bán	- 960 000
- Giá mua ban đầu	2 400 000
- Khấu hao lũy kế ($2400\ 000 / 10 \times 6$)	- 1440 000
Lãi nội bộ	40 000

Phần lãi nội bộ này cần được loại trừ với tỷ lệ 50% tức là 20 000.

Kết quả công ty B	20 000	
Tài sản cố định (bổ sung nguyên giá)	700 000	
Hao mòn tài sản cố định (bổ sung giá trị hao mòn)		720 000

Đồng thời điều chỉnh các tài khoản:

Thu nhập khác ($1\ 000\ 000 \times 50\%$)	500 000	
Chi phí khác ($960\ 000 \times 50\%$)		480 000
Kết quả		20 000

g- Xử lý khoản B cho C vay

Nợ tài chính	1 500 000	
Khoản cho vay		1 500 000

h- Xử lý khoản nợ phải thu và nợ phải trả liên quan đến việc bán hàng nội bộ

Nợ trong kinh doanh	850 000	
Các khoản phải thu		850 000

i- Loại trừ cổ phiếu của C

Vốn kinh doanh của C	6 000 000	
Dự trữ của C	1 200 000	
Cổ phiếu của công ty C		6 500 000
Dự trữ hợp nhất		700 000

j- Xác định kết quả của tập đoàn và chuyển dự trữ của B về dự trữ của tập đoàn

Kết quả của C	710 000	
Kết quả của B	6 280 000	
Kết quả hợp nhất		6 990 000
Dự trữ công ty B	32 600 000	
Dự trữ hợp nhất		32 600 000

2- Tài khoản hợp nhất

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản cố định		Nguồn vốn chủ sở hữu	
- Tài sản cố định vô hình	6 885 000	- Vốn kinh doanh	50 000 000
- Tài sản cố định hữu hình	86 195 500	- Dự trữ hợp nhất	33 300 000
Cho vay	3 100 000	- Kết quả hợp nhất	6 990 000
Hàng tồn kho	7 457 000	Nợ tài chính	30 987 000
Các khoản phải thu	58 692 000	Nợ trong kinh doanh	44 926 000
Tiền	3 873 500		
Tổng tài sản	166 203 000	Tổng nguồn vốn	166 203 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí	Số tiền	Thu nhập	Số tiền
Mua	123 460 150	Doanh thu bán hàng	222 362 500
Thay đổi hàng tồn kho	(1 818 200)	Doanh thu bán các sản phẩm khác	5 076 350
Chi phí sản xuất kinh doanh khác	90 437 000	Thu nhập tài chính	3 418 600
Chi phí tài chính	9 292 500	Thu nhập khác	2 681 700
Chi phí khác	5 177 700		
Lợi nhuận hợp nhất	6 990 000		
Tổng cộng	233 539 150	Tổng cộng	233 539 150

3- Các bút toán xử lý năm N+1

a- Xử lý tồn kho năm N

Dự trữ công ty C	35 000	
Kết quả công ty C		35 000

b- Xử lý đối với tài sản cố định

• *Lấy lại các nghiệp vụ năm N*

Dự trữ hợp nhất	20 000	
Tài sản cố định hữu hình (Nguyên giá)	700 000	
Tài sản cố định hữu hình (Khấu hao)		720 000
Tài sản cố định hữu hình (Khấu hao)	5 000	
Dự trữ công ty C		5 000

• *Điều chỉnh khấu hao năm N+1*

Tài sản cố định hữu hình (Khấu hao)	5 000	
Kết quả công ty C		5 000
Kết quả	5 000	
Chi phí kinh doanh khác (Khấu hao)		5 000

Bài số 9:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Chênh lệch mua (lợi thế thương mại hay bất lợi thương mại)

a- Xác định và xử lý chênh lệch

Giá mua cổ phiếu	6 650 000
Phần vốn chủ sở hữu nắm giữ: 25% x 25 000 000	- 6 250 000
	400 000

b- Định khoản

• *Lấy lại Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty P*

(Xem số liệu trên)

• *Kết chuyển kết quả và dự trữ của công ty P vào kết quả và dự trữ hợp nhất:*

Kết quả công ty P	2 250 000	
Kết quả hợp nhất		2 250 000
Dự trữ công ty P	16 000 000	
Dự trữ hợp nhất		16 000 000

• *Xử lý chênh lệch mua*

Chênh lệch mua	400 000	
Cổ phiếu của công ty B		400 000
Kết quả hợp nhất	80 000	
Dự trữ hợp nhất	120 000	
Chênh lệch mua (Khấu hao)		200 000
Khấu hao năm N: $400\,000 / 5 = 80\,000$		
Khấu hao năm trước: $80\,000 \times 1.5 = 120\,000$		
Chi phí khấu hao	80 000	
Kết quả		80 000

• *Xác định phần tương đương của cổ phiếu công ty B*

Vốn kinh doanh	20 000 000
Dự trữ	8 500 000
Kết quả	1 470 000
	29 970 000

$$29\,970\,000 \times 25\% = 7\,492\,500$$

Cổ phiếu tương đương	7 492 500	
Cổ phiếu công ty B (6 650 000 – 400 000)		6 250 000
Kết quả hợp nhất (25% x 1 470 000)		367 500
Dự trữ hợp nhất		875 000
Kết quả	367 500	
Phần kết quả trong công ty liên kết		367 500

c- Xử lý phần tài sản cố định công ty B nhượng cho công ty P

Kết quả hợp nhất	25 000	
Tài sản cố định		25 000
Loại trừ phần lãi nội bộ phần tương đương lợi ích của tập đoàn: 25% x 100 000		367 500
Phần kết quả trong công ty liên kết	25 000	
Kết quả		25 000

d- Loại trừ khoản lãi nội bộ của hàng hoá do công ty P bán cho công ty B

Phần lãi nội bộ chưa thực hiện thể hiện là 25% trên lãi nội bộ tương ứng với hàng tồn kho chưa được tiêu thụ ra bên ngoài. Phần lãi nội bộ này phải được công ty P hạch toán là thu nhập nhận trước.

Kết quả hợp nhất	75 000	
Thu nhập nhận trước		75 000
$2\,000\,000 \times 15\% = 75\,000$		367 500
Doanh thu kinh doanh	75 000	
Kết quả		75 000

2- Báo cáo tài chính hợp nhất

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản cố định	54 705 000	Vốn kinh doanh	50 000 000
Cổ phiếu tương đương	7 492 500	Dự trữ hợp nhất	16 755 000
Chênh lệch mua	200 000	Kết quả hợp nhất	2 437 500
Hàng tồn kho	4 920 000	Dự phòng	3 380 000
Các khoản phải thu	27 268 000	Nợ phải trả	25 398 000
Tiền	3 460 000	Thu nhập nhận trước	75 000
Tổng tài sản	98 045 500	Tổng nguồn vốn	98 045 500

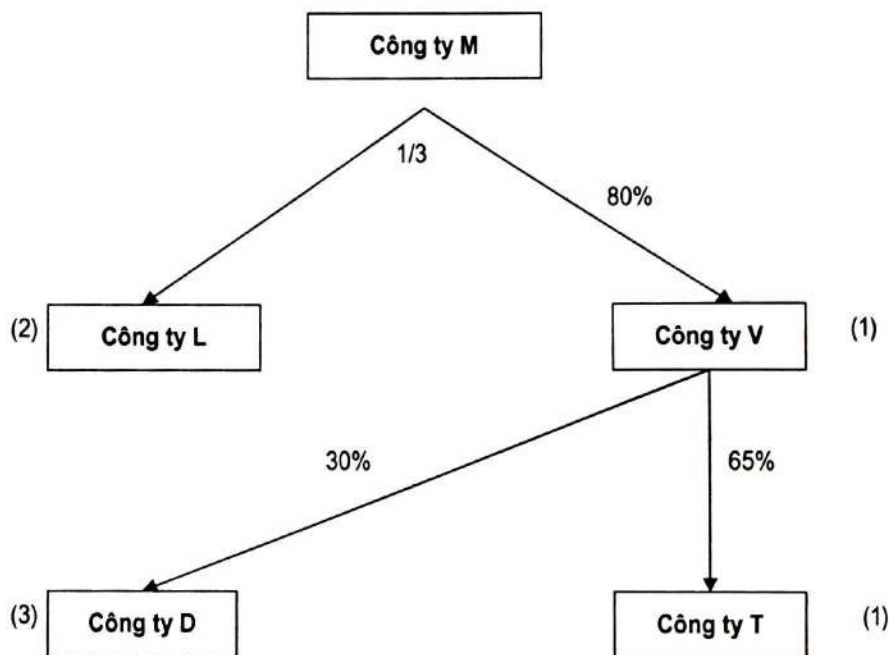
BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí	Số tiền	Thu nhập	Số tiền
Chi phí kinh doanh	286 087 000	Doanh thu kinh doanh	302 603 000
Khấu hao và dự phòng	8 586 000	Thu nhập tài chính	1 457 000
Chi phí tài chính	12 768 000	Thu nhập khác	9 850 000
Chi phí khác	4 374 000	Phần kết quả trong công ty liên kết	342 500
Lợi nhuận hợp nhất	2 437 500		
Tổng cộng	314 252 500	Tổng cộng	314 252 500

Bài số 10:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Bỏ qua sự ảnh hưởng của thuế



(1) Công ty V và công ty T bị nắm giữ trực tiếp, gián tiếp trên 50% quyền biểu quyết nên công ty M thực hiện quyền kiểm soát độc quyền. Do vậy, đối với hai công ty này sẽ áp dụng phương pháp hợp nhất toàn phần.

(2) Công ty L có quyền đồng kiểm soát với hai công ty khác theo tỷ lệ $\frac{1}{3}$ nên thực hiện việc hợp nhất theo tỷ lệ

(3) Công ty M có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty D nên thực hiện việc hợp nhất theo phương pháp tương đương (vốn chủ sở hữu).

a- Bút toán xử lý

• **Hợp cộng các tài khoản**

Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh của các công ty M, V, T được lấy toàn bộ. Đối với công ty L thực hiện việc hợp nhất theo tỷ lệ nên chỉ lấy Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh với tỷ lệ 1/3.

• **Loại trừ lãi (lỗ) nội bộ**

Công ty M nhượng một tài sản cố định cho công ty T:

- **Tính lãi nội bộ:**

Giá mua	2 250 000
Khấu hao: Hàng năm: $2\,250\,000/15 = 150\,000$, tính đến khi nhượng bán là $150\,000 \times 10$	- 1500 000
Giá trị còn lại trên sổ sách	750 000
Giá bán	1 000 000
Lãi nội bộ	250 000

Tài sản cố định (nguyên giá)	1 250 000	
Dự trừ hợp nhất	250 000	
Khấu hao tài sản cố định		1 500 000

- **Điều chỉnh khấu hao**

Năm N-1 và năm N: $(1\,000\,000 / 5) - 150\,000 = 50\,000$

Khấu hao tài sản cố định	100 000	
Kết quả công ty T		50 000
Dự trừ công ty T		50 000
Kết quả	50 000	
Chi phí khấu hao		50 000

• Công ty M nhượng bán tài sản cố định cho công ty L:

- Tính lãi (lỗ) nội bộ:

Giá mua của công ty M	1 800 000
Khấu hao: Hàng năm: $1\,800\,000/12 = 150\,000$, tính đến khi nhượng bán là $150\,000 \times 5$	- 750 000
Giá trị còn lại trên sổ sách	1 050 000
Giá bán	1 470 000
Lãi nội bộ	420 000

Công ty L được hợp nhất theo tỷ lệ 1/3 nên:

- Loại trừ lãi nội bộ: $420\,000 / 3 = 140\,000$

- Điều chỉnh nguyên giá: $(1\,800\,000 - 1\,470\,000)/3 = 110\,000$

- Lấy lại khấu hao trước khi nhượng bán của công ty M:
 $750\,000/3 = 250\,000$

Tài sản cố định (nguyên giá)	110 000	
Kết quả hợp nhất	140 000	
Khấu hao tài sản cố định		250 000
Thu nhập khác		
(1/3 Giá bán = $1\,470\,000/3$)	490 000	
Chi phí khác		
(1/3 giá trị còn lại $1\,050/3$)		350 000
Kết quả		140 000

- Điều chỉnh khấu hao

$1\,470\,000 / 7 - 1\,800/12 = 60\,000$, điều chỉnh 1/3 tức là 20 000

Khấu hao tài sản cố định	20 000	
Kết quả công ty L		20 000
Kết quả	20 000	
Chi phí khấu hao		20 000

• *Loại trừ lãi (lỗ) nội bộ đối với hàng tồn kho*

* *Hàng tồn kho cuối kỳ*

Kết quả công ty L	40 000	
Hàng tồn kho (1/3 của 120 000)		40 000
Thay đổi hàng tồn kho	40 000	
Kết quả		40 000

* *Hàng tồn kho đầu kỳ*

Dự trữ công ty L	35 000	
Kết quả công ty L (1/3 của 105 000)		35 000
Kết quả	35 000	
Thay đổi hàng tồn kho		35 000

• *Loại trừ các tài khoản phải thu, phải trả*

Đối với nghiệp vụ công ty T mua của công ty L và khoản nợ của công ty T đối với công ty L được loại trừ theo tỷ lệ 1/3.

Doanh thu	10 000 000	
Mua hàng		10 000 000
Nợ khác	2 000 000	
Khoản phải thu		2 000 000

• *Loại trừ khoản trợ cấp và dự phòng tái cơ cấu*

- *Trợ cấp*

Trợ cấp đầu tư	1 250 000	
Tài khoản điều chỉnh nguồn vốn		1 250 000

- Khấu hao bị vi phạm trong dự phòng tái cơ cấu

Loại trừ khoản dự phòng trong Bảng cân đối kế toán năm N

Dự phòng tái cơ cấu (Khấu hao vi phạm)	2 300 000	
Dự trữ công ty V		1 500 000
Kết quả công ty V		800 000
Kết quả	800 000	
Chi phí dự phòng		800 000

- Dự phòng tăng giá

Loại trừ Dự phòng trên Bảng cân đối kế toán năm N

Dự phòng tái cơ cấu	2 100 000	
Dự trữ công ty T		2 100 000

Loại trừ khoản phát sinh từ năm trước

Kết quả công ty T	600 000	
Dự trữ công ty T		600 000
Hoàn nhập dự phòng	600 000	
Kết quả		600 000

b- Phân chia kết quả và vốn chủ sở hữu

•Xác định lợi ích của tập đoàn trong mỗi công ty

Công ty hợp nhất toàn bộ

* Công ty V:

- Lợi ích tập đoàn: 80%

- Lợi ích cổ đông thiểu số : 20%

* Công ty T:

- Lợi ích tập đoàn: $80\% \times 65\% = 52\%$

- Lợi ích cổ đông thiểu số : 48%

* Công ty khác

Công ty L (hợp nhất tỷ lệ)

Không có lợi ích cổ đông thiểu số

Công ty D (Hợp nhất tương đương)

- Lợi ích tập đoàn: $80\% \times 30\% = 24\%$

- Lợi ích cổ đông thiểu số : $20\% \times 30\% = 6\%$

• Phân chia kết quả

Kết quả của công ty V: $5\,700\,000 + 800\,000 = 6\,500\,000$

Tập đoàn: $80\% \times 6\,500\,000 = 5\,200\,000$

Lợi ích cổ đông thiểu số : $20\% \times 6\,500\,000 = 1\,300\,000$

Kết quả công ty V	6 500 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		1 300 000
Kết quả hợp nhất		5 200 000

Kết quả của công ty T

$3\,900\,000 + 50\,000 - 600\,000 = 3\,350\,000$

Tập đoàn: $52\% \times 3\,350\,000 = 1\,742\,000$

Lợi ích cổ đông thiểu số: $48\% \times 3\,350\,000 = 1\,608\,000$

Kết quả công ty T	3 350 000	1 608 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		
Kết quả hợp nhất		1 742 000

Kết quả của công ty L (hợp nhất theo tỷ lệ)

$1\,900\,000 + 20\,000 - 40\,000 + 35\,000 = 1\,915\,000$

Kết quả công ty L	1 915 000	1 915 000
Kết quả hợp nhất		

Kết quả công ty M

Kết quả công ty M	7 270 000	7 270 000
Kết quả hợp nhất		

• Loại trừ cổ phiếu

Cổ phiếu công ty V

Vốn kinh doanh	70 000 000	66 000 000
Dự trữ công ty V (19 600 000 + 1500 000)	21 100 000	
Cổ phiếu công ty V		
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (70 000 000 + 21 100 000) x 20%		
Kết quả hợp nhất		

Cổ phiếu công ty T

Vốn kinh doanh	30 000 000	
Dự trữ công ty T ($9\,000\,000 + 50\,000 + 2100\,000 + 600\,000$)	11 750 000	
Cổ phiếu công ty T		22 200 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu ($30\,000\,000 + 11\,750\,000$) $\times 48\%$		15 600 000
Kết quả hợp nhất		3 950 000

Cổ phiếu công ty L

Vốn kinh doanh	14 000 000	
Dự trữ công ty L ($2\,500\,000 - 35\,000$)	2 465 000	
Cổ phiếu công ty L		12 500 000
Dự trữ hợp nhất		3 965 000

Cổ phiếu công ty D

Xác định giá trị tương đương

Vốn kinh doanh	45 000 000
Dự trữ	10 700 000
Kết quả	2 780 000
Tổng cộng	58 480 000

$$30\% \times 58\,480\,000: 17\,544\,000$$

Cổ phiếu tương đương	17 544 000	
Cổ phiếu công ty D		15 300 000
Kết quả hợp nhất (2 780 000 x 24%)		667 200
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả (2 780 000 x 6%)		166 800
Dự trữ hợp nhất (45 000 000 + 10 700 000) x 24% - 80% x 15 300 000		1 128 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (45 000 000 + 10 700 000) x 6% - 20% x 15 300 000		282 000
Kết quả	834 000	
Phần kết quả trong công ty liên kết (667 200 + 166 800)		834 000

Chú ý: Số liệu đã chuyển dự trữ của công ty M vào dự trữ hợp nhất (57 850 000).

c- Tài khoản hợp nhất

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản cố định	203 110 000	Vốn kinh doanh	100 000 000
Cổ phiếu tương đương	17 544 000	Dự trữ hợp nhất	73 523 000
Hàng tồn kho	29 594 000	Kết quả hợp nhất	16 654 200

Các khoản phải thu	87 720 000	Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	34 102 000
Tiền	10 306 400	Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	3 074 800
		Dự phòng rủi ro	10 711 000
		Nợ tài chính	36 811 000
		Nợ khác	67 148 800
		Tài khoản điều chỉnh nguồn vốn	1 250 000
Tổng tài sản	343 274 400	Tổng nguồn vốn	343 274 400

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí	Số tiền	Thu nhập	Số tiền
Mua hàng	290 832 400	Doanh thu kinh doanh	581 768 250
Thay đổi hàng tồn kho	(580 000)	Doanh thu kinh doanh khác	63 213 550
Khấu hao	32 724 000	Thu nhập tài chính	14 807 000
Chi phí kinh doanh khác	321 186 800	Thu nhập khác	34 282 600
Chi phí tài chính	12 637 500	Phần thu nhập trong công ty liên kết	834 000
Chi phí khác	11 875 700		
Thuế thu nhập	6 500 000		
Lợi nhuận hợp nhất	19 729 000		
Tổng cộng	694 905 400	Tổng cộng	694 905 400

2- Có tính đến ảnh hưởng của thuế

a- Các xử lý đối với thuế

- Chuyển nhượng tài sản cố định từ công ty M sang công ty T:

Thuế trên lãi nội bộ: $250\,000 \times 33.33\% = 83\,333$

Tài sản thuế hoãn lại	83 333	
Dự trữ hợp nhất		83 333

Thuế thu nhập phát sinh do điều chỉnh khấu hao tại công ty T

N-1: $50\,000 \times 33.33\% = 16\,667$

N: $50\,000 \times 33.33\% = 16\,667$

Dự trữ công ty T	16 667	
Kết quả công ty T	16 667	
Tài sản thuế hoãn lại (1)		33 334
Chi phí thuế thu nhập	16 667	
Kết quả		16 667

(1) Ta sử dụng tài khoản “Tài sản thuế hoãn lại” mà không phải là tài khoản “Nợ thuế hoãn lại phải trả” vì đây là sự hoàn nhập một phần tài sản thuế hoãn lại do việc xoá dần đi lãi nội bộ khi chuyển nhượng tài sản cố định.

• *Chuyển nhượng tài sản cố định giữa công ty M và công ty L:*

Thuế thu nhập trên lãi nội bộ: $140\,000 \times 33.33\% = 46\,667$

Tài sản thuế hoãn lại	46 667	
Kết quả hợp nhất		46 667
Kết quả	46 667	
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp		46 667

Thuế do điều chỉnh khấu hao ở công ty L:

$$20\,000 \times 33.33\% = 6\,667$$

Kết quả công ty L	6 667	
Tài sản thuế hoãn lại		6 667
Chi phí thuế thu nhập	6 667	
Kết quả		6 667

• Lãi nội bộ đối với hàng tồn kho

Thuế thu nhập đối với khoản lãi nội bộ trên giá trị hàng tồn kho cuối kỳ:

$$33.33\% \times 40\,000 = 13\,333$$

Tài sản thuế hoãn lại	13 333	
Kết quả công ty L		13 333
Kết quả	13 333	
Chi phí thuế thu nhập		13 333

Thuế thu nhập đối với khoản lãi nội bộ trên giá trị hàng tồn kho đầu kỳ:

$$33.33\% \times 35\,000 = 11\,667$$

Kết quả công ty L	11 667	
Dự trữ công ty L		11 667
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	11 667	
Kết quả		11 667

• *Loại trừ dự phòng tái cơ cấu*

- Khấu hao vi phạm

Thuế thu nhập doanh nghiệp: $2\,300\,000 \times 33.33\% = 766\,667$

- Năm N: $800\,000 \times 33.33\% = 266\,667$

- Năm trước: $1\,500\,000 \times 33.33\% = 500\,000$

Kết quả công ty V	266 667	
Dự trữ công ty V	500 000	
Nợ phải trả về thuế hoãn lại		766 667
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	266 667	
Kết quả		266 667

- Dự phòng tăng giá

Thuế thu nhập doanh nghiệp tương ứng với khoản Dự phòng tăng giá:

$$2\,100\,000 \times 33.33\% = 700\,000$$

Dự trữ công ty T	700 000	
Nợ phải trả về thuế hoãn lại		700 000

Thuế tương ứng với phần của năm N:

$$600\,000 \times 33.33\% = 200\,000$$

Dự trữ công ty T	200 000	
Kết quả công ty T		200 000
Kết quả	200 000	
Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp		200 000

b- Phân bổ kết quả và vốn chủ sở hữu

Do các bút toán trên đây nên kết quả và dự trữ của các công ty sẽ thay đổi như sau:

*** Công ty T:**

Kết quả:

- Trước khi có ảnh hưởng của thuế: 3 350 000

- Sau ảnh hưởng thuế: $3\,350\,000 - 16\,667 + 200\,000 = 3\,533\,333$

Dự trữ

- Trước khi có ảnh hưởng của thuế: 11 750 000

- Sau ảnh hưởng thuế: $11\,750\,000 - 16\,667 - 700\,000 - 200\,000 = 10\,833\,333$

*** Công ty V:**

Kết quả:

- Trước khi có ảnh hưởng thuế: 6 500 000

- Sau khi ảnh hưởng thuế: $6\,500\,000 - 266\,667 = 6\,233\,333$

Dự trữ :

- Trước: 21 100 000

- Sau: $21\,100\,000 - 500\,000 = 20\,600\,000$

* Công ty L

Kết quả:

- Trước: 1 915 000

- Sau: $1\,915\,000 - 6\,667 + 13\,333 - 11\,667 = 1\,909\,999$

Dự trữ:

- Trước: 2 465 000

- Sau: $2\,465\,000 + 11\,667 = 2\,476\,667$

• *Phân bổ kết quả*

- Kết quả công ty V:

Tập đoàn: $80\% \times 6\,233\,333 = 4\,986\,666$

Lợi ích cổ đông thiểu số: $20\% \times 6\,233\,333 = 1\,246\,667$

Kết quả công ty V	6 233 333	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		1 246 667
Kết quả hợp nhất		4 986 666

- Kết quả công ty T

Tập đoàn: $52\% \times 3\,533\,333 = 1\,837\,333$

Lợi ích cổ đông thiểu số: $48\% \times 3\,533\,333 = 1\,696\,000$

Kết quả công ty T	3 533 333	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả		1 696 000
Kết quả hợp nhất		1 837 333

- Kết quả công ty L:

Kết quả công ty L	1 909 999	
Kết quả hợp nhất		1 909 999

- Kết quả công ty M:

Kết quả công ty M	7 270 000	
Kết quả hợp nhất		7 270 000

• Loại trừ cổ phiếu các công ty

Cổ phiếu công ty V

Vốn kinh doanh	70 000 000	
Dự trữ công ty V	20 600 000	
Cổ phiếu công ty V		66 000 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (70 000 000 + 20 600 000) x 20%		18 120 000
Dự trữ hợp nhất		6 480 000

Cổ phiếu công ty T

Vốn kinh doanh	30 000 000	
Dự trữ công ty T	10 833 333	
Cổ phiếu công ty V		22 200 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (30 000 000 + 10 833 333) x 48% - 20% x 22 200 000		15 160 000
Dự trữ hợp nhất		3 473 333

Cổ phiếu công ty L

Vốn kinh doanh	14 000 000	
Dự trữ công ty L	2 476 667	
Cổ phiếu công ty L		12 500 000
Dự trữ hợp nhất		3 976 667

c- Tài khoản hợp nhất

Sau các bút toán trên ta có:

- Dự trữ hợp nhất:

$$57\,850\,000 - 250\,000 + 83\,333 + 6\,480\,000 + 3\,473\,333 + 3\,976\,667 + 1\,128\,000 \text{ (công ty D)} = 72\,741\,333$$

- Kết quả hợp nhất:

$$- 140\,000 + 46\,667 + 4\,986\,667 + 1\,837\,333 + 1\,909\,999 + 7\,270\,000 + 667\,200 \text{ (Công ty D)} = 16\,577\,865$$

- Lợi ích cổ đông thiểu số:

$$\text{Trong kết quả: } 1\,246\,667 + 1\,696\,000 + 166\,800 = 3\,109\,467$$

$$\text{Trong vốn chủ sở hữu: } 18\,120\,000 + 15\,160\,000 + 282\,000 = 33\,562\,000$$

- Tài sản thuế hoãn lại:

$$83\,333 - 33\,334 + 46\,667 - 6\,667 + 13\,333 = 103\,332$$

- Nợ phải trả về thuế hoãn lại:

$$766\,667 + 700\,000 = 1\,466\,667$$

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản cố định	203 110 000	Vốn kinh doanh	100 000 000
Cổ phiếu tương đương	17 544 000	Dự trữ hợp nhất	72 741 333

Hàng tồn kho	29 594 000	Kết quả hợp nhất	16 577 865
Các khoản phải thu	87 720 000	Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu	33 562 000
Tiền	10 306 400	Lợi ích cổ đông thiểu số trong kết quả	3 109 467
Tài sản thuế hoãn lại	103 332	Dự phòng rủi ro	10 711 000
		Nợ tài chính	36 811 000
		Nợ khác	67 148 800
		Tài khoản điều chỉnh nguồn vốn	1 250 000
		Nợ phải trả về thuế hoãn lại	1 466 667
Tổng tài sản	343 377 732	Tổng nguồn vốn	343 377 732

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí	Số tiền	Thu nhập	Số tiền
Mua hàng	290 832 400	Doanh thu kinh doanh	581 768 250
Thay đổi hàng tồn kho	(580 000)	Doanh thu kinh doanh khác	63 213 550
Khấu hao	32 724 000	Thu nhập tài chính	14 807 000
Chi phí kinh doanh khác	321 186 800	Thu nhập khác	34 282 600
Chi phí tài chính	12 637 500	Phần thu nhập trong công ty liên kết	834 000
Chi phí khác	11 875 700		
Thuế thu nhập	6 541 668		
Lợi nhuận hợp nhất	19 687 332		
Tổng cộng	694 905 400	Tổng cộng	694 905 400

Bài số 11:*Đơn vị tính: 1000 đ***Phần 1:****1- Định khoản tại 01/01/N:**

Cổ phiếu tương đương	7 700 000	
Dự phòng giảm giá cổ phiếu	450 000	
Cổ phiếu		7 650 000
Chênh lệch tương đương		500 000

2- Định khoản tại ngày 31/12/N:

Cổ phiếu tương đương	100 000	
Chênh lệch tương đương		100 000

3- Ảnh hưởng của thuế

Chênh lệch tương đương không chịu thuế trừ khoản dự phòng 450 000.

Phần 2:**1- Xác định giá trị tương đương**

Cổ phiếu của công ty G không cần phải đánh giá vì công ty này không bị kiểm soát toàn phần ($15\,000 / 50\,000 = 30\%$)

Cổ phiếu của công ty C cũng không đánh giá vì cùng lý do trên (đồng kiểm soát với một công ty khác).

Giá trị tương đương của cổ phiếu công ty A: $16\,800\,000 \times 60\% = 10\,080\,000$

Giá mua: $60\,000 \times 200 = 12\,000\,000$

Dự phòng giảm giá cần ghi nhận là:

$12\,000\,000 - 10\,080\,000 = 1\,920\,000$

Cổ phiếu tương đương	12 000 000	12 000 000
Cổ phiếu		
Chi phí dự phòng giảm giá cổ phiếu	1 920 000	
Dự phòng giảm giá cổ phiếu tương đương		1 920 000

Bài số 12:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Định khoản khi thay đổi phương pháp hợp nhất

a- Tỷ lệ kiểm soát:

Công ty T: $25\,000 / 30\,000 = 83.33\%$

Công ty I: $16\,000 / 25\,000 = 64\%$

b- Giá trị tương đương

	CÔNG TY T	CÔNG TY I
Vốn kinh doanh	3 000 000	2 500 000
Dự trữ	4 100 000	4 000 000
Kết quả	400 000	225 000
Vốn chủ sở hữu	7 500 000	6 725 000
Tỷ lệ nắm giữ	83.33%	64%
Giá trị nắm giữ	6 250 000	4 304 000
Chênh lệch mua	150 000	
Cổ phiếu của công ty T $250\,000/5 \times 3$		
Giá trị tương đương	6 400 000	4 304 000

c- Chênh lệch tương đương

	Giá trị tương đương	Giá trị ban đầu	Chênh lệch
Công ty T	6 400 000	5 750 000	650 000
Công ty I	4 304 000	4 660 000	- 356 000
Tổng cộng	10 704 000	10 410 000	294 000
Chênh lệch tương đương			294 000

d- Định khoản

Cổ phiếu tương đương	10 704 000	
Cổ phiếu thường		10 410 000
Chênh lệch tương đương		294 000

2- Định khoản tại thời điểm cuối năm N+1

a- Giá trị tương đương

	CÔNG TY T	CÔNG TY I
Vốn kinh doanh	3 000 000	2 500 000
Dự trữ	4 200 000	4 050 000
Kết quả	210 000	200 000
Vốn chủ sở hữu	7 410 000	6 750 000
Tỷ lệ nắm giữ	83.33%	64%
Giá trị nắm giữ	6 175 000	4 320 000
Chênh lệch mua	100 000	
Cổ phiếu của công ty T		
Giá trị tương đương	6 275 000	4 320 000

b- Chênh lệch tương đương

	Giá trị tương đương	Giá trị ban đầu	Chênh lệch
Công ty T	6 275 000	5 750 000	525 000
Công ty I	4 320 000	4 660 000	- 340 000
Tổng cộng	10 595 000	10 410 000	185 000
Chênh lệch tương đương 31/12/N+1			185 000
Chênh lệch tương đương 01/01/N+1			294 000
Giảm chênh lệch			109 000

c- Định khoản

Chênh lệch tương đương	109 000	109 000
Cổ phiếu tương đương		

3- Định khoản vào cuối năm N+2

a- Giá trị tương đương

	CÔNG TY T	CÔNG TY I
Vốn kinh doanh	3 000 000	2 500 000
Dự trữ	4 260 000	4 100 000
Kết quả	9 000	100 000
Vốn chủ sở hữu	7 269 000	6 700 000
Tỷ lệ nắm giữ	83.33%	64%
Giá trị nắm giữ	6 057 000	4 288 000
Chênh lệch mua	50 000	
Cổ phiếu của công ty T		
Giá trị tương đương	6 107 500	4 288 000

b- Chênh lệch tương đương

	Giá trị tương đương	Giá trị ban đầu	Chênh lệch
Công ty T	6 107 500	5 750 000	357 500
Công ty I	4 288 000	4 660 000	- 372 000
Tổng cộng	10 395 500	10 410 000	- 14 500
Chênh lệch tương đương 31/12/N+2			- 14 500

Chênh lệch tương đương âm nên cần phải:

- Khấu trừ vào “Chênh lệch tương đương”
- Phần còn lại cần trích lập dự phòng

c- Định khoản

Chênh lệch tương đương Cổ phiếu tương đương	185 000	185 000
Chi phí dự phòng giảm giá cổ phiếu Dự phòng giảm giá cổ phiếu tương đương	14 500	14 500

Bài số 13:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Mỗi quan hệ trao đổi:

Giá trị nội tại cổ phiếu = Tài sản thuần / Số cổ phiếu

	CÔNG TY B	CÔNG TY L
Tài sản thực tế		
Nhà cửa vật kiến trúc	4 000 000	2 290 000

Máy móc thiết bị	2 500 000	1 475 000
Hàng tồn kho	3 249 000	1 950 000
Phải thu khách hàng	3 691 000	2 057 000
Tiền	3 050 000	871 500
Lợi thế thương mại	1 900 000	1 584 500
Tổng I	18 390 000	10 228 000
Nguồn vốn thực tế		
Nợ phải trả	3 000 000	3 828 000
Dự phòng rủi ro	390 000	400 000
Tổng II	3 390 000	4 228 000
Tài sản thuần (I-II)	15 000 000	6 000 000
Số cổ phiếu	50 000	24 000
Giá trị nội tại cổ phiếu	300	250

Tương quan trao đổi: 5 cổ phiếu công ty B lấy 6 cổ phiếu công ty L.

Số cổ phiếu công ty B cần phát hành là:

Công ty B đã có 24 000 cổ phiếu vậy cần phát hành thêm:

$(24\,000 / 6) \times 5 = 20\,000$ cổ phiếu công ty B.

2- Hạch toán ở công ty L

a- Kết quả hợp nhất

Các yếu tố mang hợp nhất	Giá trị mang hợp nhất được đánh giá	Giá trị sổ sách	Kết quả hợp nhất
Chi phí thành lập doanh nghiệp	0	60 000	- 60 000
Nhà cửa vật kiến trúc	2 290 000	1 924 000	366 000
Máy móc thiết bị	1 475 000	1 083 000	392 000

Hàng tồn kho	1 950 000	1 895 000	55 000
Phải thu khách hàng	2 057 000	2 032 000	25 000
Tiền	871 500	871 500	0
Lợi thế thương mại	1 584 500	0	1 584 500
Tổng I	10 228 000	7 865 500	2 362 500
Nợ phải trả	3 828 000	3 828 000	0
Dự phòng rủi ro	400 000	225 000	- 175 000
Tổng II	4 228 000	4 053 000	- 175 000
Giá trị thuần (I – II)	6 000 000	3 812 500	2 187 500

b- Bút toán ghi nhận sự hợp nhất

Công ty B	6 000 000	
Khấu hao chi phí thành lập doanh nghiệp	40 000	
Khấu hao nhà cửa vật kiến trúc	491 000	
Khấu hao máy móc thiết bị	1 231 500	
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	55 000	
Dự phòng nợ phải thu khách hàng	58 000	
Nợ phải trả	3 828 000	
Dự phòng rủi ro	225 000	
Chi phí thành lập doanh nghiệp		100 000
Nhà cửa vật kiến trúc		2 415 000
Máy móc thiết bị		2 314 500
Hàng tồn kho		1 950 000
Phải thu khách hàng		2 090 000
Tiền		871 500
Kết quả hợp nhất		2 187 500

c- Bút toán bồi thường cho các cổ đông của công ty L

2		
Cổ phiếu công ty B	6 000 000	
Vốn công ty B (2 000 000 cổ phiếu x 300)		6 000 000
3		
Vốn kinh doanh	2 400 000	
Dự trữ	1 300 000	
Kết quả hợp nhất	2 187 500	
Dự phòng tái cơ cấu	560 000	
Điều chỉnh số dư đầu kỳ		447 500
Cổ phiếu trao đổi (Xác nhận quyền của các cổ đông công ty L)		6 000 000
4		
Cổ phiếu trao đổi	6 000 000	
Cổ phiếu của công ty B (Bồi thường cho các cổ đông của công ty L)		6 000 000

3- Định khoản tại công ty mua

a- Hạch toán khi hợp nhất

Tăng vốn là: $20\,000 \times 100 = 2\,000\,000$. Phần giá trị mang hợp nhất là: 6 000 000. Vậy, phụ trội do hợp nhất là: $6\,000\,000 - 2\,000\,000 = 4\,000\,000$.

1		
Công ty L mang hợp nhất	6 000 000	
Vốn kinh doanh		2 000 000
Phụ trội hợp nhất		4 000 000

(Tăng vốn kinh doanh)			
	2		
Lợi thế thương mại	1 584 500		
Nhà cửa vật kiến trúc	2 290 000		
Máy móc thiết bị	1 475 000		
Hàng tồn kho	1 950 000		
Phải thu khách hàng	2 090 000		
Tiền	871 500		
Dự phòng nợ phải thu			33 000
Nợ phải trả			3 828 000
Dự phòng rủi ro			400 000
Công ty L mang hợp nhất			6 000 000
(Ghi nhận giá trị mang hợp nhất)			
	3		
Nợ phải trả	100 000		
Phải thu khách hàng			100 000
(Ghi giảm phải trả và phải thu giữa hai công ty)			

b- Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất

Tài sản				Nguồn vốn	
Chi phí thành lập doanh nghiệp	150 000	125 000	25 000	Vốn kinh doanh	7 000 000
Lợi thế thương mại	1 584 500		1 584 500	Phụ trội hợp nhất	4 000 000
Nhà cửa vật kiến trúc	5 387 500	279 000	5 108 500	Dự trữ	6 016 500
Máy móc thiết bị	5 590 500	1 785 000	3 805 500	Dự phòng tái cơ cấu	657 500
Hàng tồn kho	5 199 000		5 199 000	Dự phòng rủi ro	890 000
Phải thu khách hàng	5 740 000	92 000	5 648 000	Nợ phải trả	6 728 000
Tiền	3 921 500		3 921 500		
Tổng cộng	27 573 000	22 810 000	25 292 000	Tổng cộng	25 292 000

4- Thay đổi tỷ lệ tương quan cổ phiếu

Tỷ lệ tương quan trao đổi: 4 cổ phiếu của B lấy 5 cổ phiếu của L.

Số cổ phiếu của công ty B cần phát hành để đổi lấy 24 000 cổ phiếu của công ty L:

$$(24\,000 / 5) \times 4 = 19\,200$$

$$\text{Giá trị 4 cổ phiếu của công ty B: } 4 \times 295 = 1\,180$$

$$\text{Giá trị 5 cổ phiếu của công ty L: } 5 \times 240 = 1200$$

Chênh lệch: 20

$$\text{Giá trị trung hoà cổ phiếu: } (19\,200 / 4) \times 20 = 96\,000$$

a- Các bút toán thay đổi

• Bút toán 1:

Giá trị mang hợp nhất lúc đầu bây giờ có giá trị: $24\,000 \times 240 = 5\,760\,000$

Phần chênh lệch 240 000 thể hiện sự giảm lợi thế thương mại:

$$1\,584\,500 - 240\,000 = 1\,344\,500$$

Vậy bút toán 1 cần thay đổi:

- Ghi nợ tài khoản “Công ty B” số liệu 5 760 000
- Ghi có tài khoản “Kết quả hợp nhất” số liệu 1 947 500

• Bút toán 2:

Giá trị cổ phiếu là $19\,200 \times 295 = 5\,664\,000$ phần giá trị trung hoà là 96 000

2		
Cổ phiếu công ty B	5 664 000	
Tiền	96 000	
Vốn Công ty B		5 760 000

• **Bút toán 3:**

Bút toán trên được thay đổi như sau:

- Ghi nợ tài khoản “Kết quả hợp nhất” số liệu 1 947 500
- Ghi có tài khoản “Cổ phiếu trao đổi” số liệu 5 760 000

• **Bút toán 4:**

	4	
Cổ phiếu trao đổi	5 760 000	
Cổ phiếu công ty B		5 664 000
Tiền		96 000

b- Thay đổi bút toán ở công ty B

• **Bút toán 1:**

Tăng vốn lên $19\,200 \times 100 = 1\,920\,000$.

Giá trị hợp nhất 5 760 000 được hình thành từ một phần giá trị trung hoà cổ phiếu là 96 000 và phần phát hành cổ phiếu $5\,760\,000 - 96\,000 = 5\,664\,000$. Phụ trội hợp nhất tương ứng là $5\,664\,000 - 1\,920\,000 = 3\,744\,000$

Giá trị hợp nhất mang đến bởi công ty L	5 760 000	
Vốn kinh doanh		1 920 000
Phụ trội hợp nhất		3 744 000
Nợ khác (dùng để trung hoà giá trị cổ phiếu)		96 000

• **Bút toán 2:**

Bút toán (2) ở trên được thay đổi như sau:

- Ghi nợ tài khoản “Lợi thế thương mại” số liệu: 1 344 500

- Ghi có tài khoản “Giá trị hợp nhất mang đến bởi công ty L” số liệu 5 760 000

• **Bút toán 3:**

Không thay đổi

Bút toán thứ tư là cần thiết để ghi nhận giá trị trung hoà cổ phiếu:

Nợ khác (Dùng để trung hoà cổ phiếu)	96 000	
Tiền		96 000

Bài số 14:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Cổ phiếu phát hành và sự tăng vốn ở công ty mua

Công ty A giữ cổ phiếu của công ty B, giá trị nội tại cổ phiếu của công ty A phụ thuộc vào công ty B.

a- Tính giá trị nội tại cổ phiếu của công ty B:

Giá trị thực tế tài sản		8 050 000
Nợ phải trả	1 400 000	
Dự phòng rủi ro	350 000	
	<u>1 750 000</u>	- 1750 000
Tài sản thuần		6 300 000
Số cổ phiếu		35 000
Giá trị nội tại cổ phiếu		180

b- Tính giá trị nội tại cổ phiếu của công ty A

Giá trị thực tế tài sản khác		12 740 000
Giá trị thực tế cổ phiếu của công ty B	7 000 x 180	1 260 000
		14 000 000
Nợ phải trả	2 800 000	
Dự phòng rủi ro	700 000	
	3 500 000	- 3 500 000
Tài sản thuần		10 500 000
Số cổ phiếu		42 000
Giá trị nội tại cổ phiếu		250

c- Số cổ phiếu công ty A cần phát hành

Ta có thể xác định bằng hai cách:

• Từ việc định giá các tài sản mang hợp nhất:

Giá trị tài sản mang hợp nhất của công ty B: 6 300 000.

Trước đó, quyền kiểm soát của công ty A trong B chỉ là 7 000 / 35 000 = 20% tức là 20% x 6 300 000 = 1 260 000.

Như vậy khoản chênh lệch nắm giữ là:

$$6\,300\,000 - 1\,260\,000 = 5\,040\,000.$$

Vậy số cổ phiếu cần phát hành là:

$$5\,040\,000 / 250 = 20\,160$$

• Từ tương quan trao đổi:

Quan hệ trao đổi là 180 A lấy 250 B hay đơn giản là 18 A lấy 25 B. Số cổ phiếu công ty B trao đổi bằng: 35 000 – 7000 = 28 000. Số cổ phiếu công ty A phát hành là 28 000 x 18/25 = 20 160.

Số tăng vốn sẽ là: 20 160 x 100 = 2 016 000

2- Hạch toán hợp nhất

a- Tại công ty bị mua- Công ty B

1		
Vốn công ty A	6 300 000	
Dự phòng rủi ro	350 000	
Nợ phải trả	1 400 000	
Tài sản khác		6 965 000
Kết quả hợp nhất		1 085 000
2		
Cổ phiếu công ty A (20 160 x 250)	5 040 000	
Vốn công ty mua A		5 040 000
3		
Vốn kinh doanh	3 500 000	
Dự trữ	1 785 000	
Kết quả hợp nhất	1 085 000	
Tài sản không xác định		70 000
Cổ phiếu trao đổi (6 300 000 x 80%)		5 040 000
Vốn công ty mua A (6 300 000 x 20%)		1 260 000
(Ghi nhận giá trị mang hợp nhất)		
4		
Cổ phiếu trao đổi	5 040 000	
Cổ phiếu công ty A		5 040 000
(Ghi giảm phải trả và phải thu giữa hai công ty)		

b- Hạch toán tại công ty mua (công ty A):

Giá trị công ty B mang hợp nhất	6 300 000	
Vốn kinh doanh		2 016 000

Cổ phiếu công ty B		875 000
Phụ trội khi hợp nhất		3 409 000
Tài sản khác	8 050 000	
Nợ phải trả		1 400 000
Dự phòng rủi ro		350 000
Giá trị công ty B mang hợp nhất		6 300 000

3- Phân tích phụ trội

a- Phụ trội do phát hành cổ phiếu bởi công ty mua:

Giá trị cổ phiếu công ty B mang sang: $80\% \times 6\,300\,000 = 5\,040\,000$

Phân tăng vốn:
$$= \frac{-2\,016\,000}{3\,024\,000}$$

Số liệu này tương ứng với $20\,160 \times (250 - 100)$

b- Phần giá trị dôi ra đối với cổ phiếu của công ty bị mua do công ty mua giữ:

Giá trị hợp nhất tương ứng với quyền của công ty mua ($20\% \times 6\,300\,000$)	1 260 000
Giá trị mua cổ phiếu	- 875 000
	<u>385 000</u>

Số tiền này tương đương với $(7\,000 \times 180) - 875\,000$

c- Định khoản

1		
Giá trị công ty B mang hợp nhất	5 040 000	
Vốn kinh doanh		2 016 000
Phụ trội hợp nhất		3 024 000

2		
Giá trị công ty B mang hợp nhất	1 260 000	
Cổ phiếu công ty B		875 000
Phụ trội hợp nhất		385 000
3		
Tài sản khác	8 050 000	
Nợ phải trả		1 400 000
Dự phòng rủi ro		350 000
Giá trị công ty B mang hợp nhất		6 300 000

4- Trường hợp hợp nhất có thay đổi tương quan trao đổi cổ phiếu

a- Tương quan trao đổi

Theo bài ta có 200 cổ phiếu A trao đổi với 395 cổ phiếu B hay trao đổi 2 cổ phiếu A lấy 3.95 cổ phiếu B (làm tròn thành 4 cổ phiếu B) tức là 1 cổ phiếu A lấy 2 cổ phiếu B, ta có:

Giá trị 1 cổ phiếu công ty A	395
Giá trị 2 cổ phiếu công ty B (2 x 200)	400
Giá trị trung hoà	5

Vậy tương quan trao đổi sẽ là:

1 cổ phiếu A lấy 2 cổ phiếu B và giá trị trung hoà là 5.

b- Xác định và phân tích phụ trội khi hợp nhất:

Số cổ phiếu của công ty B cần trao đổi là: $35\ 000 - 7\ 000 = 28\ 000$.

Số cổ phiếu của công ty A phát hành là $28\ 000 / 2 = 14\ 000$.

Tổng giá trị trung hoà cổ phiếu là: $14\ 000 \times 5 = 70\ 000$.

Phần tăng vốn sẽ là:

$14\ 000 \times 100 = 1\ 400\ 000$

Phụ trội hợp nhất là:

Giá trị mang đến khi hợp nhất	6 300 000
Giá trị trung hoà	- 70 000
Phần tăng vốn	- 1400 000
Cổ phiếu công ty B nắm giữ	- 875 000
	= 3 955 000

Phần giá trị phụ trội này được phân tích như sau:

- *Phụ trội đối với cổ phiếu phát hành bởi công ty mua*

Giá trị mang hợp nhất của công ty B = $80\% \times 6\,300\,000$	5 040 000
Phần giá trị trung hoà	- 70 000
Phần tăng vốn	- 1400 000
	3 570 000

Chú ý: Giá trị phát hành cổ phiếu của công ty A không tương xứng với giá trị trao đổi. Giá trị phát hành là: $(5\,040\,000 - 70\,000) / 14\,000 = 355$.

Phụ trội phát hành là: $(355 - 100) \times 14\,000 = 3\,570\,000$

- *Phần phụ trội trên cổ phiếu của công ty bị mua:*

$(20\% \times 6\,300\,000) - 875\,000 = 385\,000$

c- Hạch toán tại công ty A

Giá trị công ty B mang hợp nhất	6 300 000	
Vốn kinh doanh		1 400 000
Cổ phiếu công ty B		875 000
Phụ trội khi hợp nhất		3 955 000

Nợ khác (để trung hoà giá trị cổ phiếu)		70 000
Tài sản khác	8 050 000	
Nợ phải trả		1 400 000
Dự phòng rủi ro		350 000
Giá trị công ty B mang hợp nhất		6 300 000
Nợ khác (để trung hoà giá trị cổ phiếu)	70 000	
Tài sản khác		70 000

d- Hạch toán tại công ty B

• *Giá trị mang đến công ty A*

Như bút toán (1)

• *Thanh toán*

Bút toán (2) được thay đổi. Một phần của giá trị mang hợp nhất 5 040 000 được trang trải bằng giá trị trung hoà cổ phiếu, phần khác là giá trị cổ phiếu:

$$5\,040\,000 - 70\,000 = 4\,970\,000$$

2		
Cổ phiếu công ty B	4 970 000	
Tiền	70 000	
Vốn công ty A		5 040 000

• *Ghi nhận quyền của các cổ đông công ty B*

Bút toán (3) không thay đổi

• *Bồi thường cổ đông công ty B*

Bút toán (4) có thay đổi có tính đến giá trị trung hoà cổ phiếu

Cổ phiếu trao đổi Cổ phiếu công ty B Tiền	5 040 000	4 970 000 70 000
---	-----------	---------------------

e- Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản không xác định	35 000	Vốn kinh doanh	5 600 000
Tài sản khác	19 355 000	Dự trữ	4 585 000
		Phụ trội hợp nhất	3 955 000
		Dự phòng rủi ro	1 050 000
		Nợ phải trả	4 200 000
Tổng tài sản	19 390 000	Tổng nguồn vốn	19 390 000

Bài số 15:

Đơn vị tính: 1000 đ

Phần 1:

1- Số cổ phiếu cần phát hành

a- Xác định giá trị nội tại cổ phiếu của hai công ty

Gọi P là giá trị cổ phiếu công ty P và H là giá trị cổ phiếu công ty H. Số vốn của công ty P được chia thành 84 000 cổ phiếu và số vốn của công ty H được chia thành 21 000 cổ phiếu, ta có:

Tài sản thuần của công ty P = 84 000 P

Tài sản thuần của công ty H = 21 000 H

Tài sản thuần công ty P		Tài sản thuần công ty H	
Tài sản khác	24 864 000	Tài sản khác	8 820 000
Cổ phiếu công ty H	1 680 x H	Cổ phiếu công ty P	4 200 x P
Nợ phải trả	- 4 536 000	Nợ phải trả	- 1470 000
Tổng	20 328 000 + 1 680 H	Tổng	7 350 000 + 4 200 P

Như vậy, cần giải hệ phương trình:

$$84\,000 P = 20\,328\,000 + 1\,680 H$$

$$21\,000 H = 7\,350\,000 + 4\,200 P$$

$$\text{Vậy } P = 250; H = 400$$

b- Giá trị mang hợp nhất của công ty H

$$7\,350\,000 + 4\,200 P = 7\,350\,000 + 4\,200 \times 250 = 8\,400\,000$$

Công ty P giữ 1 680 cổ phiếu của công ty H trên tổng số 21 000 cổ phiếu tức là:

$$1\,680 / 21\,000 = 8\%.$$

Lợi ích kinh tế của P đối với H là $8\% \times 8\,400\,000 = 672\,000$ (Khoản tiền này tương đương với giá trị cổ phiếu P nắm giữ đối với H: $1\,680 \times 400 = 672\,000$)

Vậy P cần phát hành cổ phiếu tương ứng với:

$$92\% \times 8\,400\,000 = 7\,728\,000$$

c- Số cổ phiếu cần phát hành:

$$7\,728\,000 / 250 = 30\,912 \text{ cổ phiếu P cần phát hành}$$

Mặt khác ta cũng có thể xác định được số cổ phiếu cần phát hành theo tỷ lệ tương quan trao đổi:

400 cổ phiếu của P đổi lấy 250 cổ phiếu của H hay 8 cổ phiếu P đổi lấy 5 cổ phiếu H. Công ty P giữ 1 680 cổ phiếu H, số cổ phiếu H đem trao đổi là:

$$21\,000 - 1\,680 = 19\,320.$$

Số cổ phiếu P cần phát hành là:

$$(19\,320 / 5) \times 8 = 30\,912$$

2- Định khoản tại công ty mua P

Giá trị mang hợp nhất của công ty H là 8 400 000. Số cổ phiếu P phát hành là:

30 912 cổ phiếu, do đó số vốn tăng lên là: $30\,912 \times 100 = 3\,091\,200$.

Các cổ phiếu của H do P giữ thể hiện trên Bảng cân đối kế toán của P là 168 000.

Phụ trội khi hợp nhất là: $8\,400\,000 - 3\,091\,000 - 168\,000 = 5\,140\,800$.

Giá trị công ty H mang hợp nhất	8 400 000	
Vốn kinh doanh		3 091 200
Cổ phiếu công ty H		168 000
Phụ trội hợp nhất		5 140 800
Tài sản khác	8 820 000	
Cổ phiếu (4 200 x 250)	1 050 000	
Nợ phải trả		1 470 000
Giá trị công ty H mang hợp nhất		8 400 000

Cổ phiếu riêng ban đầu được huỷ bỏ ghi giảm vốn kinh doanh

Vốn kinh doanh (4 200 x 100)	420 000	
Phụ trội hợp nhất	630 000	
Cổ phiếu		1 050 000

3- Bảng cân đối kế toán công ty P sau khi hợp nhất và phân tích phụ trội hợp nhất

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY P
(SAU KHI HỢP NHẤT)

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản không xác định	60 000	Vốn kinh doanh	11 071 200
Tài sản khác	33 628 000	Dự trữ	12 100 000
		Phụ trội hợp nhất	4 510 800
		Nợ phải trả	6 006 000
Tổng tài sản	33 688 000	Tổng nguồn vốn	33 688 000

Phân tích phụ trội

Tổng phụ trội khi hợp nhất là: 4 510 800

Bao gồm:

- Phụ trội khi phát hành cổ phiếu của công ty mua trừ đi phần ghi giảm vốn:

$$(30\,912 - 4\,200) \times (250 - 100) = 4\,006\,800$$

- Phần phụ trội từ những cổ phiếu nắm giữ từ trước:

$$(1\,680 \times 400) - 168\,000 = 504\,000$$

4- Các bút toán tại công ty bị mua công ty H:

Vốn công ty P	8 400 000	
Nợ phải trả	1 470 000	
Tài sản khác		8 750 000
Tài sản không xác định		30 000
Cổ phiếu công ty P		420 000
Kết quả hợp nhất		670 000

Cổ phiếu công ty P	7 728 000	
Vốn công ty P (30 912 x 250)		7 728 000
Vốn kinh doanh	2 100 000	
Dự trữ	5 630 000	
Kết quả hợp nhất	670 000	
Cổ phiếu trao đổi 92% (2 100 000 + 5 630 000 + 670 000)		7 728 000
Vốn công ty P (8%)		672 000
Cổ phiếu trao đổi	7 728 000	
Cổ phiếu công ty P		7 728 000

Phần 2:

1- Giá trị trung hoà:

Giá trị cổ phiếu công ty P: 275

Giá trị cổ phiếu công ty H: 420

Tương quan trao đổi có thể:

1 P lấy 1 H	$420 - 275 = 145$
3 P lấy 2 H	$2 \times 420 - 3 \times 275 = 15$
4 P lấy 3 H	$3 \times 420 - 4 \times 275 = 160$

Trường hợp đơn giản nhất có thể được là 1 P lấy 1 H nhưng vì giá trị trung hoà là 145 cao hơn 10% giá trị danh nghĩa cổ phiếu phát hành. Vậy, ta sẽ chọn trường hợp 3 P lấy 2 H với giá trị trung hoà là 15.

2- Bảng cân đối kế toán công ty P sau khi hợp nhất

a- Vốn kinh doanh mới

Số cổ phiếu công ty H cần trao đổi: $21\ 000 - 1\ 680 = 19\ 320$

Số cổ phiếu công ty P cần phát hành: $19\ 320 \times \frac{3}{2} = 28\ 980$

Trong thời gian đầu vốn sẽ tăng là: $28\ 980 \times 100 = 2\ 898\ 000$, sau đó sẽ giảm khi huỷ bỏ 4 200 cổ phiếu riêng của công ty P với giá trị: $4\ 200 \times 100 = 420\ 000$.

Như vậy, vốn sẽ tăng: $2\ 898\ 000 - 420\ 000 = 2\ 478\ 000$. Vậy nguồn vốn kinh doanh trên Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất là:

$$8\ 400\ 000 + 2\ 478\ 000 = 10\ 878\ 000$$

b- Sự thay đổi của giá trị tài sản khác

Giá trị hợp nhất công ty H mang đến tương ứng với giá trị tài sản thuần của nó.

Giá trị nội tại cổ phiếu công ty H là 420, vậy tài sản thuần công ty này mang đến là: $420 \times 21\ 000 = 8\ 820\ 000$. Khoản nợ mang đến là: 1 470 000. Tổng giá trị tài sản công ty này mang đến là:

$$1\ 470\ 000 + 8\ 820\ 000 = 10\ 290\ 000$$

Nhưng do sự huỷ bỏ cổ phiếu riêng của công ty P nên đã làm giảm tài sản khác là: $4\ 200 \times 275 = 1\ 155\ 000$

Giá trị trung hào công ty P chi trả (15 cho 3 cổ phiếu công ty P) là:

$$(28\ 980/3) \times 15 = 144\ 900$$

Tài sản thực trên Bảng cân đối kế toán sau khi hợp nhất là:

$$24\ 808\ 000 + 10\ 290\ 000 - 1\ 155\ 000 - 144\ 900 = 33\ 798\ 100$$

Nếu tính đến cả giá trị tài sản không xác định 60 000 đã có sẵn trên Bảng cân đối kế toán công ty P từ trước thì tổng tài sản sau hợp nhất là:

$$33\ 798\ 100 + 60\ 000 = 33\ 858\ 100$$

c- Sự thay đổi khoản nợ phải trả

Khoản nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán sau hợp nhất là:

$$4\,536\,000 (P) + 1\,470\,000 (H) = 6\,006\,000$$

d- Sự thay đổi phụ trội khi hợp nhất

Khoản này được xác định trên cơ sở số liệu còn lại ở hai bên của Bảng cân đối kế toán:

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY P
SAU KHI HỢP NHẤT**

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản không xác định	60 000	Vốn kinh doanh	10 878 000
Tài sản khác	33 798 100	Dự trữ	12 100 000
		Phụ trội hợp nhất (1)	4 874 100
		Nợ phải trả	6 006 000
Tổng tài sản	33 858 100	Tổng nguồn vốn	33 858 100

3- Phân tích phụ trội khi hợp nhất

Phụ trội khi hợp nhất bao gồm hai yếu tố:

- Phụ trội phát hành cổ phiếu:

Đây là khoản phụ trội do phát hành cổ phiếu sau khi huỷ bỏ cổ phiếu riêng:

$$(28\,980 - 4\,200) \times (275 - 100) = 4\,336\,500$$

- Giá trị dôi ra trên số cổ phiếu công ty P giữ:

Đây là phần dôi ra đối với số cổ phiếu của công ty H do công ty P nắm giữ:

$$(1\,680 \times 420) - 168\,000 = 537\,600$$

Vậy, tổng phụ trội khi hợp nhất là:

$$4\,336\,500 + 537\,600 = 4\,874\,100$$

Bài số 16:*Đơn vị tính: 1000 đ***Phần 1:****1- Điều kiện trao đổi**

Giá trị công ty M mang tới	Giá trị công ty K mang tới
Tài sản khác: 11 200 000	Tài sản khác: 7 500 000
- Nợ phải trả: - 3 450 000	- Nợ phải trả: - 2 200 000
- Dự phòng rủi ro: - 250 000	- Dự phòng rủi ro: - 100 000
7 500 000	5 200 000
Số cổ phiếu công ty M cần phát hành: $7\,500\,000 / 300 = 25\,000$	Số cổ phiếu công ty K cần phát hành: $5\,200\,000 / 260 = 20\,000$

a- Điều kiện trao đổi:

25 000 cổ phiếu M và 20 000 cổ phiếu K đổi lấy 50 000 cổ phiếu B tức là 5 cổ phiếu M và 4 cổ phiếu K đổi lấy 10 cổ phiếu B.

b- Kiểm tra lại

Giá trị nội tại cổ phiếu B:

$$\frac{\text{Tổng giá trị tài sản}}{\text{Số cổ phiếu công ty B}} = \frac{7\,500\,000 + 5\,200\,000}{50\,000} = 254$$

Giá trị 5 cổ phiếu công ty M: 5×300	1 500
Giá trị 4 cổ phiếu công ty K: 4×260	1 040
Tổng	2 540
Giá trị 10 cổ phiếu công ty B = 254×10	2 540

2- Định khoản

a- Tại công ty B

Công ty M	7 500 000	
Công ty K	5 200 000	
Nợ phải trả	5 650 000	
Dự phòng rủi ro	350 000	
Tài sản không xác định		200 000
Tài sản khác		14 800 000
Kết quả hợp nhất		3 700 000
Cổ phiếu công ty M	7 500 000	
Cổ phiếu công ty K	5 200 000	
Công ty M		7 500 000
Công ty K		5 200 000
Vốn kinh doanh	5 000 000	
Dự trữ	4 000 000	
Kết quả hợp nhất	3 700 000	
Cổ phiếu trao đổi		12 700 000
Cổ phiếu trao đổi	12 700 000	
Cổ phiếu công ty M		7 500 000
Cổ phiếu công ty K		5 200 000

b- Tại công ty M

1		
Công ty B – Giá trị mang hợp nhất	7 500 000	
Vốn kinh doanh		2 500 000
Phụ trội hợp nhất		5 000 000
2		
Tài sản khác	11 200 000	
Nợ phải trả		3 450 000
Dự phòng rủi ro		250 000
Công ty B mang hợp nhất		7 500 000

Phần 2

1- Xử lý theo các phương án khác nhau

a- Phương án 1

Số cổ phiếu công ty M giữ của công ty B:

$$39\% \times 50\,000 = 19\,500$$

Số cổ phiếu công ty K cần phát hành cho công ty M

$$(19\,500 \times 254) / 260 = 19\,050$$

Định khoản tại công ty M

Các định khoản giống như trên. Sự trao đổi cổ phiếu công ty K lấy cổ phiếu công ty B diễn ra đơn giản hơn:

Cổ phiếu (công ty K)	3 900 000	
Cổ phiếu (công ty B)		3 900 000

b- Phương án 2

Công ty M giữ 39% vốn công ty B, về mặt nguyên tắc nó phải nhận được 39% cổ phiếu công ty K và những cổ phiếu công ty M phát hành để trao đổi khi hợp nhất:

- Cổ phiếu công ty K: $39\% \times 20\,000 = 7\,800$

- Cổ phiếu công ty M: $39\% \times 25\,000 = 9\,750$

Công ty M về mặt nguyên tắc cần thực hiện một sự tăng vốn 25 000 cổ phiếu để đổi lấy 7 500 000 giá trị mang hợp nhất, từ chối tăng vốn tương ứng với

9 750 cổ phiếu .

Số tiền này sẽ là:

$$(25\,000 - 9\,750) \times 100 = 1\,525\,000$$

Cổ phiếu công ty M giữ của công ty B bị huỷ bỏ tương ứng với phần nắm giữ cổ phiếu của công ty B: 3 900 000.

Để đánh giá lại các cổ phiếu ta thực hiện tính toán như sau:	
Giá mua cổ phiếu công ty B: 3 900 000	
Giá trị trao đổi tương ứng:	
7 800 cổ phiếu K = $7\,800 \times 260$	2 028 000
9 750 cổ phiếu M = $9\,750 \times 300$	2 925 000
	4 953 000

Giá mua tương ứng với 9 750 cổ phiếu công ty M:

$$3\,900\,000 \times \frac{2\,925\,000}{4\,953\,000} = 2\,303\,149.6$$

Xác định phụ trội khi hợp nhất

Giá trị mang góp	7 500 000
- Tăng vốn	- 1 525 000
- Huỷ bỏ cổ phiếu	- 2 303 149.6
	<u>3 671 850.4</u>

Định khoản

Công ty B – Giá trị mang hợp nhất	7 500 000	
Vốn kinh doanh		1 525 000
Cổ phiếu công ty B		2 303 149.6
Phụ trội hợp nhất		3 671 850.4
Tài sản khác	11 200 000	
Nợ phải trả		3 450 000
Dự phòng rủi ro		250 000
Công ty B – Giá trị mang hợp nhất		7 500 000

Một định khoản cần thực hiện để ghi nhận cổ phiếu công ty K thay thế cổ phiếu công ty B

Cổ phiếu (công ty K)	1 596 850.4	
Cổ phiếu (công ty B) (3 900 000 x 2 028 000 / 4 953 000)		1 596 850.4

c- Phương án 3

Nếu công ty M không nhận được cổ phiếu của công ty K, công ty này cần phải nhận được thay vào đó là cổ phiếu công ty M.

Số cổ phiếu công ty M nhận được tổng số để thay thế cổ phiếu công ty K là:

$$\frac{19\,500 \times 254}{300} = 16\,510$$

Công ty M về nguyên tắc cần thực hiện việc tăng vốn 25 000 cổ phiếu. Nhưng công ty này từ chối tăng vốn tương ứng với 16 510 cổ phiếu. Việc tăng vốn này còn lại sẽ là:

$$(25\,000 - 16\,510) \times 100 = 849\,000$$

Định khoản

1		
Công ty B – Giá trị mang hợp nhất	7 500 000	
Vốn kinh doanh		849 000
Cổ phiếu công ty B		3 900 000
Phụ trội hợp nhất		2 751 000
2		
Tài sản khác	11 200 000	
Nợ phải trả		3 450 000
Dự phòng rủi ro		250 000
Công ty B – Giá trị mang hợp nhất		7 500 000

2- Điều kiện pháp lý

Để tôn trọng nguyên tắc xử lý công bằng, cổ đông của công ty bị tách sẽ nhận được 10 cổ phiếu công ty B, 5 cổ phiếu công ty M và 4 cổ phiếu công ty K. Nhưng phương án 3 không cho phép sự trao đổi này. Trong phương án 1, công ty M (cổ đông của công ty B) chỉ được phân phối cổ phiếu của công ty K. Trong phương án 3, về mặt lý thuyết công ty này chỉ được phân phối những cổ phiếu của công ty M với những cổ phiếu đó nó từ chối tăng vốn.

Trong hai phương án này, không thể thực hiện được đối với các cổ đông của công ty B ngoài công ty M với các điều kiện như ở trên.

Nói tóm lại, để cho phương án 1 và 3 có thể được chấp nhận, cần có một quyết định thống nhất của các cổ đông công ty B.

Bài số 17:

Đơn vị tính: 1000 đ

Theo phương pháp tỷ giá ban đầu, các khoản mục trên báo cáo kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán được chuyển đổi sang VNĐ như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Đơn vị tính: 1000 đ

Tỷ giá ban đầu	→ Tài sản cố định: $500\ 000 \times 20.025 = 10\ 012\ 500$ Hàng tồn kho: $100\ 000 \times 20 = 2\ 000\ 000$ Nguồn vốn kinh doanh: M giữ 65% vốn chủ của F1 với số tiền là 7 025 600. Vậy 100% vốn chủ là $7\ 025\ 600 / 0.65 = 10\ 808\ 615$
Tỷ giá đóng cửa	→ - Các khoản phải thu: $210\ 000 \times 20.027 = 4\ 205\ 670$ - Tiền mặt: $90\ 000 \times 20.027 = 1\ 802\ 430$ - Nợ phải trả: $230\ 000 \times 20.027 = 4\ 606\ 210$
Xác định kết quả	→ Để cân bằng bảng cân đối kế toán

$$(10\ 012\ 500 + 2\ 000\ 000 + 4\ 205\ 670 + 1\ 802\ 430) - (10\ 808\ 615 + 4\ 606\ 210) = 2\ 605\ 775$$

Vậy bảng cân đối kế toán sau khi chuyển đổi sang VNĐ như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY F1 NĂM N (VND)			
Tài sản cố định	10 012 500	Nguồn vốn kinh doanh	10 808 615
Hàng tồn kho	2 000 000	Kết quả	2 605 775
Các khoản phải thu	4 205 670	Nợ phải trả	4 606 210
Tiền mặt	1 802 430		
	18 020 600		18 020 600

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

(Đơn vị tính: 1000 đ)

Lấy lại kết quả từ
bảng cân đối kế

→ 2 605 775

Tỷ giá ban đầu

→ - Khấu hao tài sản cố định:

$$100\,000 \times 20.025 = 2\,000\,025$$

- Thay đổi hàng tồn kho:

$$23\,000 \times 20 = 460\,000$$

Tỷ giá trung bình

→ - Thu nhập: $935\,000 \times 20.02 =$

- Chi phí: $686\,000 \times 20.02 = 13\,733\,720$

Xác định chênh lệch
do chuyển đổi

→ Để cân bằng báo cáo kết quả kinh doanh

$$(18\,718\,700) - (460\,000 + 13\,733\,720 + 2\,000\,025 + 2\,605\,775) = (80\,820)$$

Vậy báo cáo kết quả kinh doanh sau khi chuyển đổi như sau:

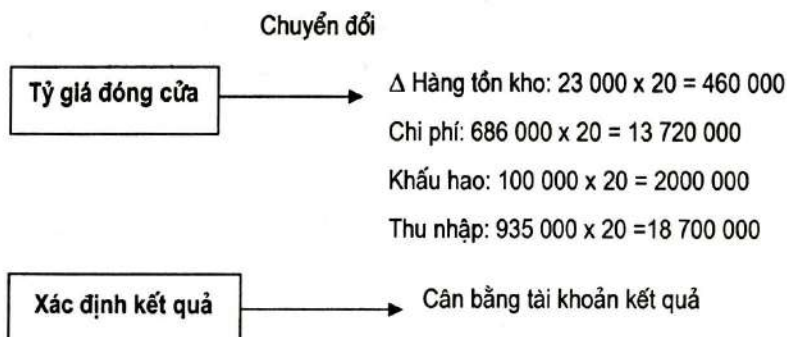
BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY F1 NĂM N (VND)			
Δ Hàng tồn kho (Mức thay đổi hàng tồn kho)	460 000	Thu nhập	18 718 700
Chi phí	13 733 720	Chênh lệch do chuyển đổi	80 820
Khấu hao	2 000 025		
Lợi nhuận	2 605 775		
	18 799 520		18 799 520

Bài số 18:

Theo phương pháp tỷ giá đóng cửa, các khoản mục trên báo cáo kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán được chuyển đổi sang VND như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

Đơn vị tính: 1000 đ



$$18\ 700\ 000 - (460\ 000 + 13\ 720\ 000 + 2\ 000\ 000) = 2\ 520\ 000$$

Vậy báo cáo kết quả kinh doanh như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH CÔNG TY F1 NĂM N (VND)			
Δ Hàng tồn kho (Mức thay đổi hàng tồn kho)	460 000	Thu nhập	18 700 000
Chi phí	13 720 000		
Khấu hao	2 000 000		
Lợi nhuận	2 520 000		
	18 700 000		18 700 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

(Đơn vị tính: 1000 đ)

Lấy lại kết quả của báo cáo kết quả kinh doanh

Số liệu xác định trong báo cáo kết quả kinh doanh : 2 520 000

Tỷ giá ban đầu

Nguồn vốn kinh doanh : M giữ 65% vốn chủ của F1 với số tiền là 7 025 600. Vậy 100% vốn chủ là $7\,025\,600 / 0.65 = 10\,808\,615$

Tỷ giá đóng cửa

- Tài sản cố định: $500\,000 \times 20 = 10\,000\,000$
- Hàng tồn kho: $100\,000 \times 20 = 2\,000\,000$
- Các khoản phải thu: $210\,000 \times 20 = 4\,200\,000$
- Tiền mặt: $90\,000 \times 20 = 1\,800\,000$
- Nợ phải trả: $230\,000 \times 20 = 4\,600\,000$

Xác định chênh lệch do chuyển đổi

Để cân bằng bảng cân đối kế toán

$$(10\,000\,000 + 2\,000\,000 + 4\,200\,000 + 1\,800\,000) - (2\,520\,000 + 10\,808\,615 + 4\,600\,000) = 71\,385$$

Vậy bảng cân đối kế toán chuyển đổi như sau:

Đơn vị tính: 1000 đ

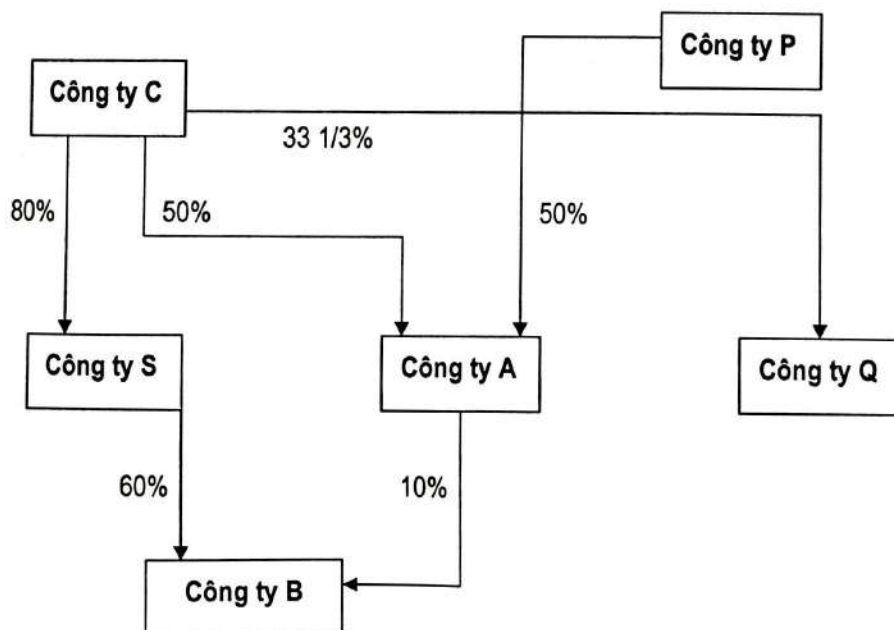
BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÔNG TY F1 NĂM N (VND)			
Tài sản cố định	10 000 000	Nguồn vốn kinh doanh	10 808 615
Hàng tồn kho	2 000 000	Kết quả	2 520 000
Các khoản phải thu	4 200 000	Nợ phải trả	4 600 000
Tiền mặt	1 800 000	Chênh lệch chuyển đổi	71 385
	18 000 000		18 000 000

Bài số 19:

Đơn vị tính: 1000 000 đ

Từ những dữ kiện trên, qui trình hợp nhất báo cáo tài chính diễn ra như sau:

1) Cơ cấu tập đoàn



2) Hợp cộng các khoản mục của Bảng cân đối kế toán

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	2 600	Nguồn vốn kinh doanh	20 500
Tài sản cố định hữu hình	17 000	Dự trữ	13 900
Đầu tư	12 000	Kết quả của năm	4 800
Tài sản tài chính khác	5 300	Dự phòng tái cơ cấu	4 650
Hàng tồn kho	9 700	Dự phòng rủi ro và chi phí	1 600
Các khoản phải thu	8 100	Vay	6 800
Tiền nhận rồi	3 900	Nợ khác	6 440
Chênh lệch chuyển đổi	220	Chênh lệch chuyển đổi	130
Tổng tài sản	58 820	Tổng nguồn vốn	58 820

3) Các nghiệp vụ loại trừ (Đơn vị: Triệu đồng)

Vay	312	
Tài sản cố định tài chính khác (Khoản công ty C cho công ty A vay: $300 + 300 \times 8\% \times 6/12$)		312
Nợ khác	1 200	
Các khoản phải thu (Công nợ nội bộ)		1 200
Kết quả công ty C	780	
Dự trữ công ty C (Cổ tức công ty S, A, Q: $600 \times 80\% + 400 \times 50\% + 300 \times 33\frac{1}{3}\%$)		780

Kết quả công ty S	180	
Dự trữ công ty S (Cổ tức công ty B: $300 \times 60\%$)		180
Kết quả công ty A	15	
Dự trữ công ty A (Cổ tức công ty B: $300 \times 10\% \times 50\%$)		15
Thuế hoãn lại $192 \times 40\%$	76.8	
Kết quả công ty S $240 \times 20\% \times 60\%$	28.8	
Dự trữ công ty S $720 \times 20\% \times 60\%$	86.4	
Tồn kho $960 \times 20\%$ (Lợi nhuận nội bộ đối với hàng tồn kho)		192
Dự trữ công ty S $150 \times 60\%$	90	
Thuế hoãn lại $150 \times 40\%$	60	
Tài sản cố định hữu hình (Loại trừ lãi do bán tài sản cố định: $1\,750 - (400 + 1600 \times 15/20)$)		150
Tài sản cố định hữu hình	15	
Dự trữ công ty C $5 \times 60\%$		3
Kết quả công ty C $10 \times 60\%$		6
Thuế hoãn lại $15 \times 40\%$		6
(Loại trừ khấu hao: Mỗi năm chênh lệch khấu hao $150 / 15 = 10$)		

Dự phòng tái cơ cấu	1 500	
Thuế hoãn lại $1500 \times 40\%$		600
Kết quả công ty C $(300-120) \times 60\%$		108
Dự trữ công ty C $(1500-180) \times 60\%$ (Dự phòng công ty C)		792
Dự phòng tái cơ cấu	1 800	
Thuế hoãn lại $1800 \times 40\%$		720
Kết quả công ty S $(600-240) \times 60\%$		216
Dự trữ công ty C $(1800-360) \times 60\%$ (Dự phòng công ty S)		864
Dự phòng tái cơ cấu	750	
Thuế hoãn lại $750 \times 40\%$		300
Kết quả công ty A $50\% \times (20-720) \times 60\%$		-180
Dự trữ công ty A $50\% (1500 + 600) 60\%$ (Dự phòng công ty A)		630
Dự phòng tái cơ cấu	600	
Thuế hoãn lại $600 \times 40\%$		240
Kết quả công ty B $(540 - 570) 60\%$		-18
Dự trữ công ty B $(600 + 30) 60\%$ (Dự phòng công ty B)		378
Dự phòng rủi ro và chi phí	220	

Chênh lệch chuyển đổi tài sản (Xoá bỏ khoản dự phòng rủi ro và chi phí và chênh lệch chuyển đổi tài sản dự tính (100 + 120))		220
Chênh lệch chuyển đổi nguồn vốn	60	
Kết quả công ty S		30
Dự trữ công ty S		30
Chênh lệch chuyển đổi nguồn vốn	70	
Kết quả công ty B		-20
Dự trữ công ty B		90
Đầu tư tương đương (2400 + 1800 + 600 + 900 x 60%) 33 1/3%	1 780	
Đầu tư		1 200
Dự trữ công ty C (2400 + 1800 + 630 x 60%) 33 1/3% - 1200		326
Kết quả công ty C [600 + (480 - 210) 60%] 33 1/3%		254
(Hợp nhất tương đương ở công ty Q)		
Nguồn vốn công ty B	4 000	
Dự trữ công ty B: 5 200 + 378 + 90	5 668	
Kết quả công ty B: 800 - 18 - 20	762	
Đầu tư: 2 400 + 200		2 600
Dự trữ công ty S: 5 668 x 60%		3 400.8

Kết quả công ty S: $762 \times 60\%$		457.2
Dự trữ công ty A: $5\,668 \times 10\% \times 50\%$		283.4
Kết quả công ty A: $762 \times 10\% \times 50\%$		38.1
Lợi ích cổ đông thiểu số: $9\,668 \times 35\%$		3\,383.8
Kết quả cổ đông thiểu số: $762 \times 35\%$		266.7
(Hợp nhất toàn phần công ty B)		
Nguồn vốn công ty A	1\,500	
Dự trữ công ty A: $900 + 630 + 283.4 + 15$	1\,828.4	
Kết quả công ty A: $200 - 180 + 38.1 - 15$	43.1	
Đầu tư		1\,800
Dự trữ công ty A		1\,528.4
Kết quả công ty A		43.1
(Hợp nhất toàn phần công ty A)		
Nguồn vốn công ty S	5\,000	
Dự trữ công ty S	10\,298.4	
$6\,000 + 180 - 8\,604 - 90 + 864 + 30 + 3\,400.8$		
Kết quả công ty S	1\,694.4	
$1\,200 - 180 - 28.8 + 216 + 30 + 457.2$		
Đầu tư		6\,400
Dự trữ công ty C		5\,838.72
Kết quả công ty C		1\,355.52
Lợi ích cổ đông thiểu số		3\,059.68
Kết quả cổ đông thiểu số		338.88
(Hợp nhất toàn phần công ty S)		

4) Bảng cân đối kế toán hợp nhất (Triệu đồng)

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản cố định vô hình	2 600	Nguồn vốn kinh doanh	10 000
Tài sản cố định hữu hình	16 865	Dự trữ	11 068.12
Đầu tư	1 780	Kết quả của năm	3 586.62
Tài sản tài chính khác	4 988	Lợi ích cổ đông thiểu số	6 443.48
Hàng tồn kho	9 508	Kết quả cổ đông thiểu số	605.58
Các khoản phải thu	6 900	Dự phòng rủi ro và chi phí	1 380
Tiền nhận rồi	3 900	Thuế hoãn lại	1 729.20
		Vay	6 488
		Nợ khác	5 240
Tổng tài sản	46 541	Tổng nguồn vốn	46 541

Bài số 20:

Đơn vị tính: 1000 000 đ

Từ các dữ kiện trên, để lập Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ta thực hiện các bước sau:

1) Hợp cộng các khoản mục của Báo cáo kết quả kinh doanh

CÔNG TY M + CÔNG TY T			
Mua và ± Hàng tồn kho	200 000	Doanh thu bán hàng	350 000
Các loại chi phí khác	130 000	Doanh thu ngoài bán hàng	20 000
Khấu hao	29 000	Doanh thu hoạt động tài chính	23 000
Chi phí tài chính	14 000	Thu nhập khác	38 000
Chi phí khác	26 000		
Thuế thu nhập	11 000		
Kết quả của năm	21 000		
	431 000		431 000

2) Các bút toán hợp nhất Báo cáo kết quả kinh doanh

Doanh thu	30 000	
Mua và ± Hàng tồn kho (Mua và bán nội bộ)		30 000
Mua và ± Hàng tồn kho (12 000 - 8000) x 20%	800	
Kết quả		520
Thuế thu nhập 800 x 35%		280
Doanh thu hoạt động tài chính 60 000 x 10%	600	
Chi phí tài chính (Chi phí vay vốn)		600
Kết quả	117	
Thuế thu nhập 180 x 35%	63	
Khấu hao: 8000/16 – 6400/20		180
Kết quả	1 300	
Thuế thu nhập	700	
Thu nhập khác (hoàn nhập dự phòng tái cơ cấu)	2 000	
Chi phí khác (dự phòng tái cơ cấu) (Loại trừ khoản dự phòng tái cơ cấu của công ty M)		4 000
Kết quả	910	
Thuế thu nhập	490	
Thu nhập khác (hoàn nhập dự phòng tái cơ cấu)	1 600	
Chi phí khác (dự phòng tái cơ cấu) (Loại trừ khoản dự phòng tái cơ cấu của công ty T)		3 000
Doanh thu hoạt động tài chính	4 800	
Kết quả (Cổ tức của công ty M)		4 800

3) Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Khoản mục	Cộng kết quả	Xử lý	Kết quả hợp nhất
Chi phí			
Mua và ± Hàng tồn kho	200 000	-30 000 + 800	170 800
Các loại chi phí khác	130 000		130 000
Khấu hao	29 000	-180	28 820
Chi phí tài chính	14 000	-600	13 400
Chi phí khác	26 000	- 4000 – 3000	19 000
Thuế thu nhập	11 000	- 280 + 63 + 700 + 490	11 973
Kết quả của năm	21 000	-520 + 117 + 1300 + 910 - 4800	18 007
	431 000		392 000
Doanh thu và thu nhập			
Doanh thu bán hàng	350 000	-30 000	320 000
Thu nhập khác	20 000		20 000
Doanh thu hoạt động tài chính	23 000	-600 - 4800	17 600
Thu nhập khác	38 000	-2000 - 1600	34 400
	431 000		

Bài số 21:

Phương pháp “Giá mua”

Giả thiết 01/01/X2, công ty A trả 95 000 \$ tiền mặt cho công ty B để mua tất cả tài sản thuần (Tài sản - nợ phải trả) của nó (không có chi phí phát sinh thêm). Ta xác định được rõ ràng công ty A là công ty mua nên sử dụng phương pháp “Giá mua”. Chi phí mua được phân bổ như sau:

Giá mua	95 000 \$
Giá thực tế của tài sản thuần	80 000 \$
Lợi thế thương mại	15 000 \$

Công ty A đã định khoản như sau:

Nợ - Tài sản (Chi tiết cho từng loại tài sản): 109 000

Nợ - Lợi thế thương mại: 15 000

Có - Nguồn vốn (Chi tiết các khoản mục của nguồn vốn): 29 000

Có "Tiền mặt" 95 000

Vì hoạt động này được coi như trường hợp hợp nhất theo phương pháp "Giá mua" nên các yếu tố tài sản thuần được hạch toán theo giá trị hợp lý, phần chênh lệch được hạch toán vào khoản "Chênh lệch mua".

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 01/01/X2

Tài sản (300000 – 95000 + 109000)	314 000 \$
Lợi thế thương mại	15 000 \$
Tổng cộng tài sản	329 000 \$
Nợ phải trả (120 000 + 29 000)	149 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
Tổng cộng nguồn vốn	329 000 \$

Bảng cân đối kế toán của công ty B ngay sau khi bán tài sản như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 01/01/X2

Tiền mặt	95 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	25 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (33000 + 37 000*)	70 000 \$
	95 000 \$

Hợp nhất theo phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung”

Giả thiết rằng 01/01/X2, công ty A phát hành 5000 cổ phiếu thường cho công ty B để mua toàn bộ tài sản của công ty này. Công ty B sẽ giải thể sau khi bán. Giá trị thực tế của cổ phiếu công ty A vào thời điểm này là 19 \$/cổ phiếu.

Xác định người mua:

	Cổ phiếu của công ty A
Nhóm X giữ	5000
Nhóm Y giữ	5000
	10 000

Sau khi hợp nhất, cả hai nhóm X và Y đều không giữ quá 50% cổ phiếu đang lưu hành của công ty A. Do đó không xác định được người mua. Nếu trường hợp kiểm tra thành phần của Hội đồng quản trị và ban lãnh đạo vẫn không xác định được người mua thì đó là trường hợp hợp nhất vì lợi ích chung. Tại công ty A, các yếu tố của tài sản được ghi theo giá hạch toán như trong bảng cân đối kế toán của công ty B, không có khoản chênh lệch giữa giá mua và giá hạch toán.

Công ty A định khoản phản ánh việc mua tài sản và phát hành 5000 cổ phiếu vào 01/01/X2 như sau:

Nợ - Tài sản (Chi tiết từng loại tài sản) 88 000 \$

Có - Nguồn vốn (Chi tiết từng loại nguồn vốn) 30 000 \$

Có - Lợi nhuận chưa phân phối 33 000 \$

Có - Vốn cổ đông 25 000 \$

Bảng cân đối kế toán của công ty A sau khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY A

Ngày 01/01/X2

Tài sản (300 000 + 88 000)	388 000 \$
Nợ phải trả (120 000+30 000)	150 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (100000 + 25 000)	125 000 \$
-Lợi nhuận chưa phân phối (80 000 + 33 000)	113 000 \$
	388 000 \$

Cần lưu ý rằng bảng cân đối kế toán này được lập bằng cách cộng toàn bộ các khoản mục của Bảng cân đối kế toán của 2 công ty. Giá trị hợp lý không được sử dụng đến, 5000 cổ phiếu được phản ánh theo giá hạch toán của công ty B.

Bảng cân đối kế toán của công ty B sau khi bán như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 01/01/X2

Đầu tư (cổ phiếu của công ty A)	95 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	25 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (33 000 + 37 000)	70 000 \$
	95 000 \$

Khi công ty B giải thể, các cổ đông của nó (nhóm Y) nhượng cổ phiếu của nó và nhận 5000 cổ phiếu của công ty A theo tỷ lệ phân chia quy định.

Bài số 22:

Lợi thế thương mại được xác định như sau:

Giá mua	95 000 \$
Giá hợp lý của tài sản thuần	$80\,000 \$ \times 100\% = 80\,000 \$$
Lợi thế thương mại	15 000 \$

Nếu công ty A chỉ trả cho công ty B 75 000 \$ để mua 100% giá trị tài sản thuần của công ty này, ta xác định bất lợi thương mại như sau:

Giá hợp lý của tài sản thuần	$80\,000 \$ \times 100\% = 80\,000 \$$
Giá mua	75 000 \$
Bất lợi thương mại	5 000 \$

Bài số 23:

Lợi ích cổ đông thiểu số theo phương pháp chuẩn được xác định như sau:

$$\text{Lợi ích cổ đông thiểu số} = 20\% \times (88\,000 - 30\,000) = 11\,600 \$$$

Lợi ích cổ đông thiểu số theo phương pháp thay thế được xác định như sau:

$$\text{Lợi ích cổ đông thiểu số: } 20\% \times 80\,000 = 16\,000 \$$$

Bài số 24:

Theo kỹ thuật hợp nhất từng cấp trước tiên cần hợp nhất F2 vào F1, sau đó hợp nhất tổng thể F1 + F2 vào cấp cao hơn là công ty M.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN CÁC CÔNG TY							
Tài sản	M	F1	F2	Nguồn vốn	M	F1	F2
Tài sản cố định	4 000	2 300	2 500	Nguồn vốn kinh doanh	3 000	2 500	2 000
Đầu tư vào F1	2 000	-	-	Dự trữ	900	500	300
Đầu tư vào F2	-	1 000	-	Kết quả	800	300	200
Các khoản phải thu	3 000	1 200	800	Nợ phải trả	4 300	4 500	800
Tổng cộng	9 000	4 500	3 300	Tổng cộng	9 000	4 500	3 300

Để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tổng thể F1 và F2, cần ghi nhận các bút toán sau:

(1): Tổng cộng các tài khoản của F1 và F2;

(2): Phân bổ vốn chủ sở hữu của F2 và loại trừ khoản đầu tư trên bảng cân đối kế toán của F1;

(3): Chuyển “Dự trữ” và “Kết quả” của F1 thành khoản mục tương ứng của tập đoàn.

(1): Tổng cộng các tài khoản của F1 và F2:

Đầu tư vào F2		1 000	
Các khoản phải thu		1 200	
	Nguồn vốn kinh doanh F1		2 500
	Dự trữ F1		500
	Kết quả F1		300
	Nợ phải trả		1 200
Tài sản cố định		2 500	
Các khoản phải thu		800	

	Nguồn vốn kinh doanh F2		2 000
	Dự trữ F2		300
	Kết quả F2		200
	Nợ phải trả		800

(2): Phân bổ vốn chủ sở hữu của F2 và loại trừ khoản đầu tư trên bảng cân đối kế toán của F1:

Nguồn vốn kinh doanh F2		2000	
Dự trữ F2		300	
Kết quả F2		200	
	Đầu tư vào F2		1 000
	Lợi ích cổ đông thiểu số		
	- Trong Nguồn vốn kinh doanh + Dự trữ : $2\,300 \times 50\%$		1 150
	- Trong kết quả: $200 \times 50\%$		100
	Kết quả của tập đoàn $200 \times 50\%$		100
	Dự trữ của tập đoàn*		150

$$* (2\,000 + 300) \times 50\% - 1\,000 = 150$$

(3): Chuyển “Dự trữ” và “Kết quả” của F1 thành khoản mục tương ứng của tập đoàn.

Dự trữ F1		500	
Kết quả F1		300	
	Dự trữ tập đoàn		500
	Kết quả tập đoàn		300

Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tổng thể F1 + F2 như sau:

Bảng cân đối kế toán hợp nhất F1 + F2			
Tài sản cố định	4 800	Nguồn vốn kinh doanh	2 500
		Dự trữ tập đoàn	650
Các khoản phải thu	2 000	Kết quả tập đoàn	400
		Lợi ích cổ đông thiểu số	
		- Trong Dự trữ	1 150
		- Trong Kết quả	100
		Nợ phải trả	2 000
Tổng cộng	6 800	Tổng cộng	6 800

Để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của cả tập đoàn lớn, nói cách khác để hợp nhất tổng thể F1, F2 với công ty mẹ M cần thực hiện các bút toán sau;

(1): Tổng cộng các tài khoản trên bảng cân đối kế toán của F1 + F2 và bảng cân đối kế toán công ty mẹ;

(2): Phân bổ vốn chủ sở hữu của F1+F2 và loại trừ khoản đầu tư trên bảng cân đối kế toán công ty mẹ M;

(3): Chuyển “Dự trữ” và “Kết quả” của M thành khoản mục tương ứng của tập đoàn.

(1): *Tổng cộng các tài khoản trên bảng cân đối kế toán của F1 + F2 và bảng cân đối kế toán công ty mẹ:*

Tài sản cố định		4 000	
Đầu t vào F1		2 000	
Các khoản phải thu		3 000	
	Nguồn vốn kinh doanh M		3 000
	Dự trữ		900
	Kết quả		800

	Nợ phải trả		4 300
Tài sản cố định		4 800	
Các khoản phải thu		2 000	
	Nguồn vốn kinh doanh		2 500
	Dự trữ tập đoàn		650
	Kết quả tập đoàn		400
	Dự trữ cổ đông thiểu số		1 150
	Kết quả cổ đông thiểu số		100
	Nợ phải trả		2 000

(2): Phân bổ vốn chủ sở hữu của của tổng thể $F1+F2$ và loại trừ khoản đầu tư trên bảng cân đối kế toán của M:

Nguồn vốn kinh doanh $F1 + F2$		2 500	
Dự trữ tập đoàn		650	
Kết quả tập đoàn		400	
	Đầu tư vào F1		2 000
	Lợi ích cổ đông thiểu số		
	- Trong Nguồn vốn kinh doanh + Dự trữ: $3\,150 \times 20\%$		630
	- Trong kết quả: $400 \times 20\%$		80
	Kết quả của tập đoàn $400 \times 80\%$		320
	Dự trữ của tập đoàn*		520

$$* (2\,500 + 650) \times 80\% - 2000 = 520$$

(3): Chuyển “Dự trữ” và “Kết quả” của M thành khoản mục tương ứng của tập đoàn.

Dự trữ M		900	
Kết quả M		800	
	Dự trữ tập đoàn		900
	Kết quả tập đoàn		800

Bảng cân đối kế toán hợp nhất theo phương pháp hợp nhất từng cấp như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT			
Tài sản cố định	8 800	Nguồn vốn kinh doanh	3 000
		Dự trữ tập đoàn	1 420
Các khoản phải thu	5 000	Kết quả tập đoàn	1 120
		Lợi ích cổ đông thiểu số	
		- Trong Dự trữ	1 780
		- Trong Kết quả	180
		Nợ phải trả	6 300
Tổng cộng	13 800	Tổng cộng	13 800

Bài số 25:

Kỹ thuật hợp nhất trực tiếp

Theo ví dụ trên, với kỹ thuật hợp nhất trực tiếp ta có:

(1): *Xác định tỷ lệ lợi ích của tập đoàn:*

Công ty	Tỷ lệ kiểm soát	Phương pháp hợp nhất	Tỷ lệ lợi ích
M	100%	Gia nhập toàn phần	100%
F1	80%	Gia nhập toàn phần	80%
F2	50%	Gia nhập toàn phần	$0.8 \times 0.5 = 40\%$

(2): Tổng hợp các tài khoản của công ty hợp nhất:

Tài sản cố định		4 000	
Đầu tư vào F1		2 000	
Các khoản phải thu		3 000	
	Nguồn vốn kinh doanh M		3 000
	Dự trữ		900
	Kết quả		800
	Nợ phải trả		4 300
Tài sản cố định		2 300	
Đầu tư vào F2		1 000	
Các khoản phải thu		1 200	
	Nguồn vốn kinh doanh F1		2 500
	Dự trữ		500
	Kết quả		300
	Nợ phải trả		1 200
Tài sản cố định		2 500	
Các khoản phải thu		800	
	Nguồn vốn kinh doanh F2		2 000
	Dự trữ		300
	Kết quả		200
	Nợ phải trả		800

(3): Phân bổ vốn chủ sở hữu và loại bỏ các khoản đầu tư của công ty hợp nhất:

Việc phân bổ vốn chủ sở hữu của công ty nằm ở cuối đây chuyên kiểm soát là việc làm khó khăn nhất. Phần vốn chủ sở hữu của F2 thuộc về F1, do vậy kế toán cần thực hiện hai lần việc hợp nhất trực tiếp:

- Phân bổ vốn chủ sở hữu của F2 theo tỷ lệ lợi ích của tập đoàn 40%;

- Phân bổ tài sản thuần của F1 theo tỷ lệ 80% cho cổ đông đa số và 20% cho cổ đông thiểu số.

Phần vốn chủ sở hữu thuộc về lợi ích cổ đông thiểu số của F2 cần loại trừ 20% giá trị khoản đầu tư của F1 vào F2 vì M chỉ nắm giữ 80% cổ phiếu của F1.

Nguồn vốn kinh doanh F2		2000	
Dự trữ F2		300	
Kết quả F2		200	
	Đầu tư vào F2		1 000
	Lợi ích cổ đông thiểu số		
	- Trong vốn chủ sở hữu (Nguồn vốn kinh doanh + Dự trữ) $2\,300 \times 60\% - 20\% \times 1000$		1 180
	- Trong kết quả: $200 \times 60\%$		120
	Kết quả của tập đoàn $200 \times 40\%$		80
	Dự trữ của tập đoàn*1		120
Nguồn vốn kinh doanh F1		2 500	
Dự trữ		500	
Kết quả		300	
	Đầu tư vào F1		2 000
	Lợi ích cổ đông thiểu số		
	- Trong vốn chủ sở hữu (Nguồn vốn kinh doanh + Dự trữ) $3\,000 \times 20\%$		600
	- Trong kết quả: $300 \times 20\%$		60
	Kết quả của tập đoàn $300 \times 80\%$		240
	Dự trữ của tập đoàn*2		400

$$*1: (2\,000 + 300) \times 40\% - 1\,000 + 20\% \times 1\,000 = 120$$

$$*2: (2\,500 + 500) \times 80\% - 2\,000 = 400$$

(4): Chuyển khoản “Dự trữ” và “Kết quả” của công ty mẹ thành các khoản mục tương ứng của tập đoàn.

Dự trữ M		900	
Kết quả M		800	
	Dự trữ tập đoàn		900
	Kết quả tập đoàn		800

Bảng cân đối kế toán hợp nhất theo phương pháp hợp nhất trực tiếp như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT			
Tài sản cố định	8 800	Nguồn vốn kinh doanh	3 000
		Dự trữ tập đoàn	1 420
Các khoản phải thu	5 000	Kết quả tập đoàn	1 120
		Lợi ích cổ đông thiểu số	
		- Trong Dự trữ	1 780
		- Trong Kết quả	180
		Nợ phải trả	6 300
Tổng cộng	13 800	Tổng cộng	13 800

Bài số 26:

1- Số cổ phiếu cần phát hành

a- Tài sản thuần của công ty R

Vốn kinh doanh	20 000 000
Dự trữ	12 900 000
Giá trị đánh giá tăng của tài sản cố định mang đến công ty C (6 000 000 – 4 200 000)	1 800 000

Giá trị đánh giá tăng của tài sản cố định còn nắm giữ (24 500 000 – 21 590 000)	2 910 000
Giá trị đánh giá tăng của hàng tồn kho mang đến công ty C (1 000 000 – 750 000)	250 000
Giá trị đánh giá tăng đối với phần hàng tồn kho còn nắm giữ (4 700 000 – 3 260 000)	1 440 000
Tài sản không xác định	- 300 000
Tổng giá trị tài sản thuần	39 000 000

c- Giá trị nội tại cổ phiếu công ty C

Vốn kinh doanh	52 500 000
Dự trữ	10 885 000
Giá trị đánh giá tăng của tài sản cố định 50 000 000 – 48 730 000	1 270 000
Giá trị được đánh giá tăng đối với hàng tồn kho 5 500 000 – 4 920 000	580 000
Đánh giá tăng đối với cổ phiếu công ty R 8% 39 000 000 – 2 150 000	970 000
Tài sản không xác định	- 580 000
Tổng giá trị tài sản thuần	65 625 000
Số cổ phiếu	525 000
Giá trị nội tại cổ phiếu	125
Số cổ phiếu cần phát hành (6 000 000 + 1 000 000)/125	56 000

2- Nếu tài sản được xác định theo giá trị hợp lý

a- Định khoản kế toán tại công ty C

Giá trị mang đến bởi công ty R	7 000 000	
Vốn kinh doanh		5 600 000
Phụ trội		1 400 000
Tài sản cố định	6 000 000	
Hàng tồn kho	1 000 000	
Giá trị mang đến bởi công ty R		7 000 000

b- Định khoản kế toán tại công ty R

• Tài sản cố định

Công ty C	6 000 000	
Thu nhập do nhượng bán tài sản		6 000 000
Chi phí nhượng bán (Giá trị còn lại của tài sản cố định)	4 200 000	
Tài sản cố định		4 200 000

• Hàng tồn kho

Công ty C	1 000 000	
Thu nhập khác		1 000 000

• *Thanh toán bằng cổ phiếu*

Cổ phiếu công ty C	7 000 000	
Công ty C		7 000 000

• *Điều chỉnh*

Chi phí khác	750 000	
Chi phí kinh doanh		750 000
Thay đổi hàng tồn kho	750 000	
Hàng tồn kho		750 000

Bài số 27

Giả thiết 1: Hợp nhất bằng cách tạo ra một công ty mới T

1- Bảng cân đối kế toán công ty T

Tài sản của 3 công ty L, R, C được chuyển sang công ty mới T:

Vậy ta nhận được tài sản gồm:

- *Tài sản khác:*

$$\begin{aligned}
 &+ \text{Từ công ty C: } 60\,300\,000 + 1\,700\,000 = 62\,000\,000 \\
 &+ \text{Từ công ty L: } 102\,900\,000 + 2\,100\,000 = 105\,000\,000 \\
 &+ \text{Từ công ty R: } 111\,390\,000 + 3\,111\,000 = 114\,500\,000 \\
 &= 281\,500\,000
 \end{aligned}$$

(-) Khoản phải thu nội bộ :

- 250 000

Tổng cộng:

281 250 000

Chú ý: Cổ phiếu mang tới bởi các công ty bị huỷ bỏ vì các công ty này đều giải thể.

Ta nhận được nguồn vốn gồm:

- *Nợ phải trả:*

33 500 000 + 48 200 000 + 54 250 000	= 135 950 000
- Loại trừ nợ nội bộ	- 250 000
	135 700 000
- <i>Vốn kinh doanh</i>	
Phần còn lại của tài sản và nợ phải trả là vốn kinh doanh	
281 250 000 – 135 700 000	145 550 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN SAU KHI HỢP NHẤT

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
Tài sản khác	281 250 000	Vốn kinh doanh	145 550 000
		Nợ phải trả	135 700 000
Tổng tài sản	281 250 000	Tổng nguồn vốn	281 250 000

Số cổ phiếu bằng: $145\,550\,000 / 100 = 1\,455\,500$

2- *Tương quan trao đổi*

a- Xác định giá trị nội tại cổ phiếu

Gọi X là giá trị nội tại cổ phiếu công ty C

Gọi Y là giá trị nội tại cổ phiếu công ty L

Gọi Z là giá trị nội tại cổ phiếu công ty R

Ta có:

Giá trị nội tại	250 000 X	300 000 Y	400 000 Z
=	=	=	=
Vốn kinh doanh	25 000 000	30 000 000	40 000 000
+ Dự trữ	8 550 000	27 500 000	20 140 000
+ Giá trị tăng thêm của tài sản khác	1 700 000	2 100 000	3 110 000
	45 000 Y	20 000 Z	25 000 X
+ Giá trị cổ phiếu huỷ bỏ	- 6 750 000	- 2 800 000	- 3 000 000

Từ đó, ta giải hệ phương trình:

$$250\,000\,X = 28\,500\,000 + 45\,000\,Y$$

$$300\,000\,Y = 56\,800\,000 + 20\,000\,Z$$

$$400\,000\,Z = 60\,250\,000 + 25\,000\,X$$

Ta có:

$$X = 150 \text{ (công ty C)}$$

$$Y = 160 \text{ (công ty R)}$$

$$Z = 200 \text{ (công ty L)}$$

b- Tương quan trao đổi

Cổ phiếu công ty T có mệnh giá là 100, nên ta có:

3 cổ phiếu công ty T đổi lấy 2 cổ phiếu công ty C;

2 cổ phiếu công ty T đổi lấy 1 cổ phiếu công ty L

8 cổ phiếu công ty T đổi lấy 5 cổ phiếu công ty R

3- Số cổ phiếu phân phối

Khi trao đổi cổ phiếu công ty C, số lượng cổ phiếu cần thiết là:

$$250\,000 - 25\,000 = 225\,000$$

Tương quan trao đổi là 3 lấy 2, nên số cổ phiếu của công ty T là:

$$225\,000 \times \frac{3}{2} = 337\,500 \text{ cổ phiếu}$$

Khi trao đổi cổ phiếu công ty R cần là:

$$400\,000 - 20\,000 = 380\,000$$

Tương quan trao đổi là 8 lấy 5 nên, số lượng cổ phiếu công ty T là:

$$380\,000 \times 8/5 = 608\,000 \text{ cổ phiếu}$$

Khi trao đổi cổ phiếu công ty L cần là:

$$300\,000 - 45\,000 = 255\,000 \text{ cổ phiếu}$$

Tương quan trao đổi là 2 lấy 1 nên số lượng cổ phiếu công ty T là:

$$255\,000 \times 2/1 = 510\,000 \text{ cổ phiếu}$$

Kiểm tra:

$$\text{Tổng số cổ phiếu công ty T: } 337\,500 + 608\,000 + 510\,000 = 1\,455\,500$$

Giả thiết 2: Hợp nhất - Sát nhập

1- Giá trị công ty L mang đến hợp nhất

Giá trị 300 000 cổ phiếu x 200	60 000 000
Tương ứng với:	
Tài sản khác	$102\,900\,000 + 2100\,000 = 105\,000\,000$
Cổ phiếu công ty R	$20\,000 \times 160 = 3\,200\,000$
Nợ phải trả	$(48\,200\,000)$
	60 000 000
Số cổ phiếu công ty C cần phát hành	
Cổ phiếu công ty L trao đổi	
- Tổng số:	300 000
- Trừ những cổ phiếu công ty C giữ	$(45\,000)$
- Tương quan trao đổi 4 lấy 3:	$255\,000 \times 4/3 = 340\,000$

Tăng vốn:	340 000 x 100	34 000 000
Phụ trội hợp nhất		19 250 000
* Giá trị mang đến khi hợp nhất	60 000 000	
* Tăng vốn	(34 000 000)	
* Huỷ bỏ cổ phiếu công ty L	(6 750 000)	
	19 250 000	
2- Giá trị công ty R mang hợp nhất	(400 000 cổ phiếu x 160)	64 000 000
Tương ứng với:		
- Tài sản khác	111 390 000 + 3 110 000 = 114 500 000	
- Cổ phiếu công ty C	25 000 x 150 = 3 750 000	
- Nợ phải trả	(54 250 000)	
	64 000 000	
Số cổ phiếu công ty C cần phát hành		
Cổ phiếu công ty R cần trao đổi :		
- Tổng số	400 000	
- Trừ cổ phiếu công ty L giữ do công ty C mang đến	(20 000)	
	380 000	
- Tương quan trao đổi 1-1 với giá trị trung hoà 10 (chênh lệch giữa 160 và 150) tức là phát hành 380 000 cổ phiếu công ty C và giá trị trung hoà là 3 800 000		
Tăng vốn	380 000 x 100	38 000 000
Phụ trội hợp nhất		19 000 000
* Giá trị mang hợp nhất	64 000 000	
* Tăng vốn	(38 000 000)	

* Huỷ bỏ cổ phiếu công ty R (mang đến 20 000 x 160)	(3 200 000)	
* Giá trị trung hoà	(3 800 000)	
	19 000 000	
3- Giảm vốn		

Sau giao dịch hợp nhất của công ty L và công ty R, công ty C nắm giữ tự nó 25 000 cổ phiếu công ty R mang đến. Công ty C tiến hành giảm vốn và phụ trội hợp nhất:

* Giá trị cổ phiếu huỷ bỏ	25 000 x 150	3 750 000
* Giảm vốn	25 000 x 100	2 500 000
* Giảm phụ trội hợp nhất	25 000 x 50	1 250 000

4- Bảng cân đối kế toán công ty C sau khi hợp nhất

Tài sản khác (1)	275 750 000	Vốn kinh doanh (2)	94 500 000
		Dự trữ	8 550 000
		Phụ trội hợp nhất (3)	37 000 000
		Nợ phải trả (4)	135 700 000
	275 750 000		275 750 000
(1) Tài sản khác theo Bảng cân đối kế toán công ty C			60 300 000
(+) Giá trị mang đến bởi công ty L			105 000 000
(+) Giá TRị mang đến bởi công ty R			114 500 000
(-) Giá trị trung hoà			(3 800 000)
(-) Xóa khoản phải thu nội bộ			(250 000)
(2) Vốn kinh doanh ban đầu của công ty C			25 000 000
(+) Tăng vốn đối với phần mang đến bởi công ty L			34 000 000

(+) Tăng vốn đối với phần mang đến bởi công ty R	38 000 000
(-) Giảm vốn	(2 500 000)
(3) Phụ trội hợp nhất (mang đến bởi L)	19 250 000
Phụ trội hợp nhất (mang đến bởi R)	19 000 000
(-) Giảm phụ trội	(1 250 000)
(4) Nợ phải trả công ty C	33 500 000
Nợ phải trả công ty L	48 200 000
Nợ phải trả công ty R	54 250 000
(-) Xóa nợ nội bộ	(250 000)

Bài số 28

1- Xác định tỷ lệ tương quan trao đổi

Vì $2 \times 1000 = 2000$ so với $5 \times 400 = 2000$

Nên tương quan trao đổi là 2 cổ phiếu A lấy 5 cổ phiếu B

2- Xác định số cổ phiếu phát hành bởi công ty mua

Với tương quan trao đổi 2 cổ phiếu A lấy 5 cổ phiếu B, số cổ phiếu công ty A cần phát hành để trao đổi lấy 10 000 cổ phiếu công ty B là:

$$10\,000 \times \frac{2}{5} = 4\,000 \text{ cổ phiếu}$$

3- Xác định giá trị mang đến bởi công ty bị mua:

- Giá trị tài sản và nợ phải trả của công ty mua
- Giá trị cổ phiếu phát hành bởi công ty mua
- Giá trị tài sản và nợ phải trả của công ty mua

Về mặt lý thuyết giá trị này đó là giá trị trao đổi tổng thể của công ty bị mua. Trong bài này, giá trị trao đổi cổ phiếu của công ty bị mua là 400, tổng giá trị cổ phiếu là: $400 \times 10\,000 = 4\,000\,000$.

Theo quan điểm khác, giá trị này cũng là giá trị được thị trường đánh giá giả sử là 3 600 000 (Gồm giá trị kế toán 2 900 000 và giá trị đánh giá tăng là 700 000)

• Giá trị cổ phiếu phát hành bởi công ty mua

Giá trị cổ phiếu phát hành bởi công ty mua bằng giá trị mang đến công ty mua chia cho số cổ phiếu phát hành:

Trong bài này:

$$\text{Giá trị phát hành} = 3\,600\,000 / 4000 = 900$$

Nếu giá trị mang đến bởi công ty bị mua là giá trị trao đổi (4 000 000) thì giá trị phát hành cổ phiếu bằng chính giá trị trao đổi của nó:

$$4\,000\,000 / 4\,000 = 1000$$

4- Tăng vốn và phụ trội hợp nhất

Việc phát hành cổ phiếu của công ty mua kéo theo một sự tăng vốn là:

Số cổ phiếu phát hành x Mệnh giá

Trong bài này: $4\,000 \times 250 = 1\,000\,000$

Khoản chênh lệch giữa giá trị mang sang và khoản tăng vốn này là phụ trội hợp nhất:

$$\text{Phụ trội hợp nhất} = 3\,600\,000 - 1\,000\,000 = 2\,600\,000$$

Bài số 29

1- Xác định giá trị mang hợp nhất

Tài sản thực tế có tính đến giá trị đánh giá tăng 4 900 000 + 700 000	5 600 000
Nợ phải trả và dự phòng rủi ro 1 500 000 + 500 000	(2 000 000)
	3 600 000

2- Xác định giá trị phát hành cổ phiếu công ty mua

Ta cần tính giá trị nội tại cổ phiếu công ty mua giả sử là 1 200

3- Xác định số cổ phiếu phát hành bởi công ty mua đây là số cổ phiếu dùng để thanh toán cho các cổ đông công ty B:

$$\frac{\text{Giá trị mang sang}}{\text{Giá trị cổ phiếu phát hành}} = \frac{3\,600\,000}{1\,200} = 3\,000 \text{ cổ phiếu}$$

4- Tăng vốn và phụ trội hợp nhất

Phần tăng vốn bằng số cổ phiếu phát hành nhân với mệnh giá cổ phiếu (250)

$$3\,000 \times 250 = 750\,000$$

Phụ trội hợp nhất có thể được tính toán theo 2 cách:

$$\begin{aligned}\text{Phụ trội hợp nhất} &= \text{Giá trị mang sang (-) Phần tăng vốn} \\ &= 3\,600\,000 - 750\,000 = 2\,850\,000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Phụ trội hợp nhất} &= (\text{Giá trị cổ phiếu phát hành} - \text{Mệnh giá}) \times \text{Số cổ phiếu} \\ &= (1\,200 - 250) \times 3\,000 = 2\,850\,000\end{aligned}$$

5- Định khoản kế toán

5.1- Định khoản ở công ty bị mua

Việc hợp nhất làm cho công ty bị mua bị giải thể. Các tài khoản nguồn vốn và tài sản của công ty bị mua sẽ được tắt toán.

Các bút toán cần được thực hiện theo trình tự:

- Giá trị mang sang của tài sản và nguồn vốn;
- Thanh toán cho các cổ đông của công ty bị mua;
- Ghi nhận quyền các cổ đông của công ty bị mua;
- Bồi thường cho các cổ đông công ty bị mua.

a- Giá trị mang sang của tài sản và nguồn vốn

Giả thiết 1: Ghi chép như một sự chuyển nhượng

*** Hoàn nhập Dự phòng**

1		
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	20 000	
Dự phòng nợ phải thu khách hàng	10 000	
Hoàn nhập dự phòng		30 000

*** Hạch toán chuyển nhượng**

2		
Khấu hao tài sản cố định	1 400 000	
Giá trị ghi sổ của tài sản	4 930 000	
Tài sản cố định		4 800 000
Hàng tồn kho		520 000
Phải thu khách hàng		810 000
Tiền		200 000
3		
Công ty mua A	5 600 000	
Thu nhập do nhượng bán tài sản		5 600 000
Giá trị nhượng bán cho công ty mua:		
- Bản quyền tác giả: 600 000		
- Tài sản cố định: 3 600 000		
- Hàng tồn kho: 460 000		
- Phải thu khách hàng: 740 000		
- Tiền: 200 000		

*** Xử lý tài sản cố định vô hình**

Tài sản cố định vô hình có thể:

- Xử lý bằng không: Bút toán (2) khoản "Khấu hao tài sản cố định" sẽ tăng thêm 50 000 và cần bổ sung thêm tài khoản ghi có là "Quyền sử dụng đất": 150 000, vậy tài khoản "Giá trị ghi sổ của tài sản" sẽ là: 5 030 000.

- Xử lý ghi giảm vốn chủ sở hữu và từ đó giảm quyền của các cổ đông

- Hoặc ghi vào tài khoản "Chi phí khác".

Khấu hao quyền sử dụng đất	50 000	
Chi phí khác	100 000	
Quyền sử dụng đất		150 000

*** Chuyển khoản nợ phải trả và dự phòng rủi ro**

Dự phòng rủi ro	500 000	
Nợ phải trả	1 500 000	
Công ty mua A		2 000 000

*** Tập hợp chi phí và thu nhập**

Thu nhập do nhượng bán tài sản	5 600 000	
Hoàn nhập dự phòng	30 000	
Kết quả hợp nhất		5 630 000
Kết quả hợp nhất	5 030 000	
Giá trị ghi sổ của tài sản		4 930 000
Chi phí khác(1)		100 000

(1) Giả sử giá trị tài sản cố định vô hình đã được ghi bên nợ của tài khoản này.

Kết quả hợp nhất sẽ là: $5\,630\,000 - 5\,030\,000 = 600\,000$

Giả thiết 2: Định khoản chuyển giao toàn bộ tài sản

Việc định khoản được thực hiện trên cơ sở bảng sau:

	Giá trị ghi sổ			Giá trị mang sang (b)	Kết quả hợp nhất (b-a)
	Giá trị gộp	Khấu hao hoặc dự phòng	Giá trị thuần (a)		
Giá trị mang sang của tài sản					
- Quyền sử dụng đất	150 000	50 000	100 000	0	(100 000)
- Tài sản cố định hữu hình	4 800 000	1 400 000	3 400 000	3 600 000	200 000
- Hàng tồn kho	520 000	20 000	500 000	460 000	(40 000)
- Phải thu khách hàng	810 000	10 000	800 000	740 000	(60 000)
- Tiền	200 000		200 000	200 000	-
Bản quyền tác giả	-	-	-	600 000	600 000
Tổng 1	6 480 000	1 480 000	5 000 000	5 600 000	600 000
Lấy lại nguồn vốn					
- Nợ phải trả	1 500 000	-	1 500 000	1 500 000	-
- Dự phòng rủi ro	500 000	-	500 000	500 000	-
Tổng 2	2 000 000	-	2 000 000	2 000 000	-
Tổng (1-2)	4 480 000	1 480 000	3 000 000	3 600 000	600 000

Các bút toán cân tất toán các tài khoản tương ứng với các yếu tố tài sản và nguồn vốn mang hợp nhất và làm xuất hiện nợ phải trả công ty mua, kết quả hợp nhất...

Khấu hao quyền sử dụng đất	50 000	
Khấu hao tài sản cố định hữu hình	1 400 000	
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	20 000	
Dự phòng nợ phải thu khách hàng	10 000	
Công ty mua A	5 600 000	
Quyền sử dụng đất		150 000
Tài sản cố định hữu hình		4 800 000
Hàng tồn kho		520 000
Phải thu khách hàng		810 000
Tiền		200 000
Kết quả hợp nhất		600 000
Dự phòng rủi ro	500 000	
Nợ phải trả	1 500 000	
Công ty mua A		2 000 000

Ta có thể gộp 2 định khoản trên.

Một phương pháp khác có thể được sử dụng là thể hiện bằng cách định khoản theo hợp đồng hợp nhất.

Trước tiên, tài sản và nguồn vốn mang hợp nhất được ghi có hay ghi nợ, phần chênh lệch là nợ phải trả của công ty mua.

Công ty mua A	3 600 000	
Nợ phải trả	1 500 000	
Dự phòng rủi ro	500 000	
Tài sản cố định hữu hình		3 600 000

Hàng tồn kho	460 000
Phải thu khách hàng	740 000
Tiền	200 000
Bản quyền tác giả (Theo hợp đồng hợp nhất)	600 000

Sau đó, tiến hành tất toán các tài khoản để xác định kết quả hợp nhất:

Bản quyền tác giả	600 000	
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	20 000	
Dự phòng nợ phải thu khách hàng	10 000	
Khấu hao tài sản cố định hữu hình	1 400 000	
Hàng tồn kho		60 000
Phải thu khách hàng		70 000
Tài sản cố định hữu hình		1 200 000
Kết quả hợp nhất		700 000

Kết quả này không tính đến quyền sử dụng đất vì coi như không được mang đến khi hợp nhất mà điều chỉnh giảm vốn chủ sở hữu.

b- Định khoản các bút toán bồi thường cho các cổ đông công ty bị mua

Các cổ đông công ty bị mua sẽ được bồi thường bởi các cổ phiếu mà công ty mua phát hành để thanh toán cho họ.

Thanh toán giá trị tài sản mang hợp nhất

Cổ phiếu công ty A	3 600 000	
Công ty mua A		3 600 000
(3000 cổ phiếu được phát hành ở giá 1 200)		

Ghi nhận quyền của các cổ đông công ty bị mua

Các quyền này thể hiện trên các tài khoản phản ánh vốn chủ sở hữu trên tài khoản “Cổ phiếu trao đổi”

Vốn kinh doanh	1 000 000	
Dự trữ	2 000 000	
Kết quả hợp nhất	600 000	
Cổ phiếu trao đổi		3 600 000

Nếu người ta coi tài sản cố định vô hình được ghi giảm vốn chủ sở hữu, bút toán được thực hiện: Ghi Nợ “Khấu hao quyền sử dụng đất”, Ghi Nợ “kết quả hợp nhất”, Ghi Có “Quyền sử dụng đất”.

Bồi thường cho các cổ đông công ty bị mua

Công ty bị mua trao đổi các cổ phiếu đang nắm giữ lấy các cổ phiếu của công ty mua.

Cổ phiếu trao đổi	3 600 000	
Cổ phiếu công ty A		3 600 000

3000 cổ phiếu công ty A (mệnh giá 1 200) được trao đổi với 10 000 cổ phiếu công ty B (mệnh giá 360).

5.2- Định khoản ở công ty mua

Để thanh toán 3 600 000 do công ty B mang đến, công ty mua cần phát hành 3 000 cổ phiếu có mệnh giá 250. Phần tăng vốn sẽ là: $3000 \times 250 = 750\,000$.

Phụ trội hợp nhất là:

$$3\,600\,000 - 750\,000 = 2\,850\,000.$$

Tăng vốn

Công ty B – Giá trị mang hợp nhất	3 600 000	
Vốn kinh doanh		750 000
Phụ trội hợp nhất		2 850 000

Ghi nhận giá trị mang hợp nhất

Bản quyền tác giả	600 000	
Tài sản cố định hữu hình	3 600 000	
Hàng tồn kho	460 000	
Phải thu khách hàng	740 000	
Tiền	200 000	
Dự phòng rủi ro		500 000
Nợ phải trả		1 500 000
Công ty B, giá trị mang hợp nhất		3 600 000

Chú ý:

- Đối với các nghiệp vụ nội bộ giữa các công ty hợp nhất:

Giả sử công ty bị mua có một khoản nợ phải trả ở công ty mua, khoản nợ này phải được huỷ bỏ. Tuy nhiên, việc xoá khoản nợ này chỉ được thực hiện sau toàn bộ tất cả các giao dịch hợp nhất, vì trong quá trình hợp nhất có thể có các khoản nợ phải trả khác được tính đến. Giả sử có khoản nợ 100 000, ta ghi như sau:

Nợ phải trả	100 000	
Phải thu		100 000

- Nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở trong giai đoạn hợp nhất:

Có thể có những nghiệp vụ kinh tế phát sinh đúng vào thời gian từ khi khoá sổ các tài khoản để hợp nhất cho đến khi hoàn tất việc hợp nhất tức là ngày Hội đồng quản trị của công ty mua hay bị mua tuyên bố hợp nhất xong.

Nếu các nghiệp vụ xảy ra trong thời gian này sẽ làm thay đổi giá trị tài sản của công ty bị mua. Tuy vậy, người ta có thể xử lý bằng cách công ty mua sẽ hạch toán sau khi việc hợp nhất hoàn thành như chính phát sinh tại đơn vị mình.

Bài số 30:

1- Trường hợp số cổ phiếu phát hành bởi công ty mua được xác định theo tương quan trao đổi:

Vậy tương quan trao đổi là:

**2 cổ phiếu của công ty mua đổi lấy 5 cổ phiếu công ty bị mua
(Giá trị trung hoà là 3)**

2- Số cổ phiếu cần phát hành bởi công ty mua được xác định theo giá trị mang hợp nhất

Vậy số cổ phiếu cần phát hành được tính bằng cách lấy giá trị mang hợp nhất chia cho giá trị cổ phiếu phát hành. Số cổ phiếu sẽ được làm tròn và bổ sung bằng giá trị trung hoà.

Số cổ phiếu cần phát hành là:

$$3\,600\,000 / 1\,180 = 3\,050,8475 \text{ cổ phiếu.}$$

Làm tròn thành 3 000 cổ phiếu và giá trị trung hoà tổng thể là :

$$3\,600\,000 - (3\,000 \times 1\,180) = 60\,000$$

Tức là 20 cho mỗi cổ phiếu phát hành.

Chú ý: Trong hai trường hợp trên, giá trị trung hoà là vấn đề lý thuyết hơn là thực tế. Trong thực tế việc tạo ra giá trị cân bằng là cần thiết nhưng hai công ty có thể đi đến sự thoả hiệp, dưới sự giám sát của các trọng tài. Do vậy, sau khi tính toán, tương quan trao đổi hay số cổ phiếu cần phát hành hai công ty đi đến thoả thuận và không cần sử dụng giá trị trung hoà.

Ví dụ trong trường hợp 1, hai công ty có thể thảo thuận tương quan trao đổi là 2-5 mà không cần giá trị trung hoà, tương ứng với giá trị cổ phiếu làm tròn là 1 000 và 400. Trong trường hợp thứ hai, giá trị phát hành cổ phiếu được cố định ở giá trị 1 200 thay vì 1 180 và số lượng cổ phiếu phát hành là 3 000 mà không có giá trị trung hoà.

3- Giá trị trung hoà sử dụng để tránh hay ít nhất là giới hạn sự ngắt quãng

Các cổ đông của công ty bị mua cần có số cổ phiếu nhân lên với 4, điều này bắt buộc họ phải bán hoặc mua cổ phiếu.

Để tránh sự ngắt quãng, tương quan trao đổi là:

**5 cổ phiếu công ty mua đổi lấy 1 cổ phiếu công ty bị mua
(Giá trị trung hoà là 50)**

Bài số 31:

1- Tại công ty mua

Việc thanh toán giá trị trung hoà sẽ làm giảm quỹ của doanh nghiệp. Nó hình thành một khoản thanh toán giá trị mang hợp nhất. Số cổ phiếu phát hành sẽ giảm, so với tình trạng không có giá trị trung hoà thì việc tăng vốn sẽ có giá trị thấp hơn, phụ trội hợp nhất sẽ giảm.

a- Không có giá trị trung hoà:

Số cổ phiếu phát hành được tính từ tương quan 21 và 4 sẽ là:

$$10\,000 \times 21/4 = 52\,500$$

Ta có bút toán sau:

Công ty bị mua, giá trị mang hợp nhất	9 880 000	
Vốn kinh doanh (52 500 x 100)		5 250 000
Phụ trội hợp nhất (1)		4 630 000

(1) Về tổng số phụ trội hợp nhất được tính bằng phần chênh lệch giữa giá trị mang hợp nhất và phần tăng vốn:

$$9\,880\,000 - 5\,250\,000 = 4\,630\,000$$

Giá trị cổ phiếu phát hành sẽ là:

$$9\,880\,000 / 52\,500 = 188,19048$$

Phụ trội cho mỗi cổ phiếu là: $188,19048 - 100 = 88,19048$
tương ứng với: $52\,500 \times 88,19048 = 4\,630\,000$

b- Có giá trị trung hoà:

Số cổ phiếu tương ứng với tương quan trao đổi 5 lấy 1 là: $5 \times 10\,000 = 50\,000$

Giá trị trung hoà 50 cho 5 cổ phiếu phát hành lên đến:

$$50 \times (50\,000/5) = 500\,000$$

Bút toán được ghi như sau:

Công ty bị mua, giá trị mang hợp nhất	9 880 000	
Vốn kinh doanh (50 000 x 100)		50 000
Tiền gửi ngân hàng		500 000
Phụ trội hợp nhất (1)		4 380 000

(1) Phụ trội hợp nhất bằng chênh lệch giữa giá trị mang sang trừ phần tăng vốn và giá trị trung hoà : $9\,880\,000 - 500\,000 - 500\,000 = 4\,380\,000$

Giá trị cổ phiếu phát hành tương ứng với giá trị mang sang không kể giá trị trung hoà chia cho số cổ phiếu phát hành:

$$(9\,880\,000 - 500\,000) / 50\,000 = 187,6$$

Phụ trội phát hành cho 1 cổ phiếu là 87,6:

$$50\,000 \times 87,6 = 4\,380\,000$$

2- Tại công ty bị mua

Giá trị trung hoà được hạch toán khi thanh toán cho các cổ đông

a- Không có giá trị trung hoà

Cổ phiếu công ty mua (52 500 x 188.1948)	9 880 000	
Công ty mua		9 880 000

b- Có giá trị trung hoà

Cổ phiếu công ty mua (52 500 x 187.6)	9 380 000	
Tiền gửi ngân hàng	500 000	
Công ty mua		9 880 000

Trong những điều kiện này, khi bồi thường cho các cổ đông của công ty bị mua hạch toán như sau:

Cổ phiếu trao đổi	9 880 000	
Cổ phiếu công ty mua		9 380 000
Tiền gửi ngân hàng		500 000

Bài số 32:

1- Tính giá trị nội tại cổ phiếu:

- Giá trị cổ phiếu công ty C:

$$(15\,500\,000 - 3\,500\,000) / 50\,000 = 240$$

- Giá trị cổ phiếu công ty D:

$$22\,900\,000 + \text{Cổ phiếu công ty C } (15\,000 \times 240) - \text{Nợ phải trả } (8\,500\,000) \\ = 18\,000\,000$$

- Giá trị nội tại cổ phiếu:

$$18\,000\,000 / 120\,000 = 150$$

2- Tính số cổ phiếu cần phát hành bởi công ty mua:

Về mặt lý thuyết không tính đến những cổ phiếu mà công ty D giữ của công ty C.

Theo giả thiết không có sự khác nhau giữa giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi, số cổ phiếu được tính theo 2 cách:

- Từ giá trị mang hợp nhất:

Giá trị mang hợp nhất: $15\,500\,000 - 3\,500\,000 = 12\,000\,000$

Số cổ phiếu: $12\,000\,000 / 150 = 80\,000$

- Từ tương quan trao đổi:

Tương quan trao đổi: 8 cổ phiếu công ty D lấy 5 cổ phiếu công ty C:

$8 \times 150 = 5 \times 240 = 1\,200$

Số cổ phiếu: Để đổi lấy 50 000 cổ phiếu công ty C cần phát hành:

$50\,000 \times 8/5 = 80\,000$ cổ phiếu

Nhưng vì công ty D nắm giữ 30% vốn của công ty C nên nó chỉ cần phát hành số cổ phiếu tương ứng với quyền của các cổ đông công ty C ngoài chính nó, tức là: $70\% \times 80\,000$ cổ phiếu = 56 000 cổ phiếu.

3- Định khoản kế toán

Tại công ty mua D:

Giá trị mang hợp nhất là 12 000 000 (15 500 000 tài sản khác và 3 500 000 nợ phải trả).

• Một phần của giá trị này, 70% của 12 000 000 = 8 400 000 sẽ bao gồm:

- Tăng vốn: $56\,000 \times 100 = 5\,600\,000$

- Phụ trội hợp nhất: $56\,000 \times (150 - 100) = 2\,800\,000$

• Một phần còn lại 30% của 12 000 000 = 3 600 000 là sự huỷ bỏ cổ phiếu công ty bị mua (15 000) với giá trị 3 000 000.

Phần chênh lệch ($3\,600\,000 - 3\,000\,000$) = 600 000 là “món quà” khi hợp nhất. Nó tương ứng với giá trị phụ trội bởi cổ phiếu của công ty bị mua, vì:

Mua với giá: 200

Khi hợp nhất nó có giá trị: 240

Nên ta có:

$$15\,000 \times (240 - 200) = 600\,000$$

Vậy trong phụ trội hợp nhất bao gồm:

- Một phần từ phần chênh lệch giữa phần chiếm hữu của cổ phiếu công ty bị mua trong giá trị mang sang và số cổ phiếu dùng để thanh toán tương ứng theo mệnh giá:

$$(70\% \times 12\,000\,000) - 56\,000 \times 100 = 2\,800\,000$$

- Một phần từ phụ trội hợp nhất tương ứng với giá trị không thanh toán trong giá trị mang sang và số cổ phiếu của công ty mua nắm giữ trong công ty mua tính theo giá mua:

$$930\% \times 12\,000\,000 - 15\,000 \times 200 = 600\,000$$

Vậy tổng phụ trội hợp nhất là:

$$2\,800\,000 + 600\,000 = 3\,400\,000$$

1			
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất		12 000 000	
Vốn kinh doanh (56 000 x 100)			5 600 000
Cổ phiếu công ty C			3 000 000
Phụ trội hợp nhất			3 400 000
2			
Tài sản khác		15 500 000	
Nợ phải trả			3 500 000
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất			12 000 000

Một số cách định khoản khác có thể xuất hiện hai yếu tố của phụ trội hợp nhất. Chẳng hạn, bút toán (1) có thể chia thành (1a) và (1b) như sau:

1a			
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất (70% x 12 000 000)		8 400 000	
Vốn kinh doanh (56 000 x 100)			5 600 000
Phụ trội hợp nhất			2 800 000
1b			
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất (30% x 12 000 000)		3 600 000	
Cổ phiếu công ty C			3 000 000
Phụ trội hợp nhất			600 000

Tại công ty bị mua C:

a- Giá trị mang hợp nhất

Giá trị tài sản mang đến hợp nhất là 15 500 000 mà giá trị kế toán là 15 000 000 vậy khoản chênh lệch 500 000 được hạch toán là “Kết quả hợp nhất”.

Nợ phải trả là 3 500 000. Giá trị tài sản thuần mang hợp nhất là:

$$15\,500\,000 - 3\,500\,000 = 12\,000\,000$$

1			
Công ty mua D		12 000 000	
Nợ phải trả		3 500 000	
Tài sản khác			15 000 000
Kết quả hợp nhất			500 000

b- Thanh toán giá trị mang hợp nhất

2			
Cổ phiếu công ty D		8 400 000	
Công ty mua D (70% giá trị mang hợp nhất)			8 400 000

Tài khoản “Công ty mua D” còn số dư bên nợ là 3 600 000 (30% giá trị mang hợp nhất)

c- Ghi nhận quyền của cổ đông công ty bị mua

Quyền của công ty mua trong công ty bị mua được hạch toán riêng biệt so với các cổ đông khác của công ty bị mua

	3		
Vốn chủ sở hữu		11 500 000	
Kết quả hợp nhất		500 000	
Công ty mua D (12 000 000 x 30%)			3 600 000
Cổ phiếu trao đổi (12 000 000 x 70%)			8 400 000

d- Bồi thường cho các cổ đông công ty bị mua

	4		
Cổ phiếu trao đổi		8 400 000	
Cổ phiếu công ty D			8 400 000

Bài số 33:

Số cổ phiếu phát hành bởi công ty mua (có tính đến 15 000 cổ phiếu công ty bị mua):

$$(50\,000 - 15\,000) \times \frac{3}{2} = 52\,500 \text{ cổ phiếu}$$

Với 3 cổ phiếu thì giá trị trung hoà là 30, vậy 52 500 cổ phiếu có tổng giá trị trung hoà là:

$$30 \times 52\,500 / 3 = 525\,000.$$

1- Tại công ty mua D

1		
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất	12 000 000	
Vốn kinh doanh (52 500 x 100)		5 250 000
Cổ phiếu công ty C		3 000 000
Giá trị trung hoà phải trả		525 000
Phụ trội hợp nhất		3 225 000

Phụ trội hợp nhất tổng thể được tính bằng phần chênh lệch giữa tổng giá trị mang sang và các khoản mục còn lại được ghi có.

Bút toán (1) có thể được phân ra thành:

1a		
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất (70% x 12 000 000)	8 400 000	
Vốn kinh doanh (52 500 x 100)		5 250 000
Giá trị trung hoà phải trả		525 000
Phụ trội hợp nhất		2 625 000
1b		
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất (30% X 12 000 000)	3 600 000	
Cổ phiếu công ty C		3 000 000
Phụ trội hợp nhất		600 000

Sau các bút toán này là bút toán (2):

	2		
Tài sản khác		15 500 000	
Nợ phải trả			3 500 000
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất			12 000 000
	3		
Giá trị trung hoà phải trả		525 000	
Tài sản khác (tiền)			525 000

2- Tại công ty bị mua C

• Giá trị mang hợp nhất

	1		
Công ty mua D		12 000 000	
Nợ phải trả		3 500 000	
Tài sản khác			15 000 000
Kết quả hợp nhất			500 000

• Thanh toán giá trị mang hợp nhất

	2		
Cổ phiếu công ty D		7 875 000	
Tiền		525 000	
Công ty mua D			8 400 000

• Ghi nhận quyền của các cổ đông công ty bị mua

3		
Vốn chủ sở hữu	11 500 000	
Kết quả hợp nhất	500 000	
Công ty mua D		3 600 000
(12 000 000 x 30%)		
Cổ phiếu trao đổi		8 400 000
(12 000 000 x 70%)		

• *Bồi thường cho các cổ đông công ty bị mua*

4		
Cổ phiếu trao đổi	8 400 000	
Cổ phiếu công ty D		7 875 000
Tiền		525 000

Bài số 34:

1- Tính giá trị nội tại cổ phiếu

Gọi X là giá trị nội tại cổ phiếu công ty C và Y là giá trị nội tại cổ phiếu công ty F.

Ta có phương trình:

$$25\,000\,X = 10\,900\,000 + 5000\,Y - 2\,500\,000$$

$$100\,000\,Y = 21\,756\,000 + 2\,000\,X - 4\,500\,000$$

Giải phương trình ta có:

$$X = 372 \text{ (Giá trị nội tại cổ phiếu công ty C)}$$

$$Y = 180 \text{ (Giá trị nội tại cổ phiếu công ty F)}$$

2- Số cổ phiếu công ty mua cần phát hành

Vì giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau, số cổ phiếu cần phát hành có thể được tính theo 2 cách:

- Từ việc giá trị mang hợp nhất:

Giá trị mang hợp nhất bằng:

$$10\,900\,000 + (5000 \times 180) - 2\,500\,000 = 9\,300\,000$$

Công ty mua giữ 2 000 cổ phiếu của công ty bị mua tức là $8\% \times 25\,000$.

Vậy giá trị còn phải thanh toán là 92%, tức là:

$$9\,300\,000 \times 92\% = 8\,556\,000$$

Giá trị cổ phiếu phát hành công ty F là 180, số cổ phiếu này về mặt lý thuyết bằng:

$$8\,556\,000 / 180 = 47\,533 \frac{1}{3}$$

Số cổ phiếu này được dùng để trao đổi với cổ phiếu công ty C của các cổ đông khác nắm giữ ngoài công ty F, tức là: $25\,000 - 2\,000 = 23\,000$ cổ phiếu.

Vậy ta có thể làm tròn thành 46 000 cổ phiếu phát hành (Tương ứng với 1 cổ phiếu công ty C lấy 2 cổ phiếu công ty F).

Khoản chênh lệch giữa giá trị của 46 000 cổ phiếu và $47\,533 \frac{1}{3}$ tạo nên giá trị trung hoà:

$$8\,556\,000 - 46\,000 \times 180 = 8\,556\,000 - 8\,280\,000 = 276\,000$$

- Từ tương quan trao đổi:

Giá trị cổ phiếu trao đổi là 372 đối với công ty C và 180 đối với công ty F, tương quan trao đổi về lý thuyết là 372 đối với công ty F và 180 đối với C, tức là:

$$93\,F \text{ đổi lấy } 45\,C.$$

Ta có cùng kết quả với phần trên:

$$90\,000\,F + \text{Giá trị trung hoà} = 45C$$

2 cổ phiếu công ty F (+) Giá trị trung hoà 12 đổi lấy 1 cổ phiếu C
 $(2 \times 180) + 12 = 372$

Công ty mua không phát hành để thanh toán 2000 cổ phiếu mà nó nắm giữ ở công ty bị mua. Số cổ phiếu công ty này phát hành là 23 000 tức là $(25\ 000 - 2000)$.

Giá trị trung hoà tổng cộng sẽ là: $12 \times 23\ 000 = 276\ 000$

3- Định khoản kế toán tại công ty mua F

Phần tăng vốn sẽ là:

$$46\ 000 \times 100 = 4\ 600\ 000$$

Giá trị cổ phiếu phát hành là 180, phụ trội hợp nhất sẽ là:

$$46\ 000 \times 80 = 3\ 680\ 000$$

Phần phụ trội hợp nhất hình thành do giá trị phụ trội của những cổ phiếu công ty F giữ của công ty C:

$$2\ 000 \times 372 - 300\ 000 = 444\ 000$$

Tổng phụ trội hợp nhất là:

$$3\ 680\ 000 + 444\ 000 = 4\ 124\ 000$$

Công ty C – giá trị mang hợp nhất	9 300 000	
Vốn kinh doanh (46 000 x 100)		4 600 000
Giá trị trung hoà phải trả		276 000
Cổ phiếu công ty C		300 000
Phụ trội hợp nhất		4 124 000

Giá trị mang hợp nhất bao gồm 5 000 cổ phiếu công ty F có giá trị nội tại cổ phiếu là $5\ 000 \times 180 = 900\ 000$.

Tài sản khác	10 900 000	
Cổ phiếu riêng	900 000	
Nợ phải trả		2 500 000
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất		9 300 000

Việc huỷ bỏ 900 000 cổ phiếu riêng làm giảm vốn đi $5\,000 \times 100 = 500\,000$, phần chênh lệch sẽ tạo thành phụ trội hợp nhất.

Vốn kinh doanh (5000×100)	500 000	
Phụ trội hợp nhất	400 000	
Cổ phiếu riêng		900 000

Việc hoàn trả giá trị trung hoà cho ta bút toán:

Giá trị trung hoà phải trả	276 000	
Tài sản khác (Tiền)		276 000

4- Định khoản tại công ty bị mua C

Giá trị mang hợp nhất

Giá trị tăng thêm được xác định như sau:

	Giá trị mang hợp nhất	Giá trị ghi sổ	Giá trị chênh lệch
Tài sản khác	10 900 000	10 100 000	800 000
Cổ phiếu công ty F	900 000	750 000	150 000
	11 800 000	10 850 000	950 000
Nợ phải trả	(2 500 000)	(2 500 000)	
Giá trị thuần mang hợp nhất	9 300 000	8 350 000	950 000

1		
Công ty mua F	9 300 000	
Nợ phải trả	2 500 000	
Tài sản khác		10 100 000
Cổ phiếu công ty F		750 000
Kết quả hợp nhất		950 000

Thanh toán giá trị mang hợp nhất

2		
Cổ phiếu công ty F (46 000 x 180)	8 280 000	
Tiền	276 000	
Công ty mua F		8 556 000

Vậy tài khoản “Công ty mua F còn dư bên nợ là phần không được thanh toán tương ứng với 8% quyền của công ty này. Phần này sẽ được tất toán khi ghi nhận quyền của công ty bị mua.

Ghi nhận quyền các cổ đông của công ty bị mua

Phần này cần ghi nhận quyền các cổ đông công ty mua và các cổ đông khác trong công ty bị mua.

	3		
Vốn kinh doanh		8 350 000	
Kết quả hợp nhất		950 000	
Công ty mua F			744 000
(8% x 9 300 000)			
Cổ phiếu trao đổi			8 556 000
(92% x 9 300 000)			

Bồi thường các cổ đông công ty bị mua

	4		
Cổ phiếu trao đổi		8 556 000	
Cổ phiếu công ty F			8 280 000
(46 000 x 180)			
Tiền			276 000

Bài số 35:

1- Định khoản tại công ty mua F

Giá trị mang sang của tài sản khác	10 100 000
Giá trị mang sang của cổ phiếu	750 000
	10 850 000
Nợ phải trả	(2 500 000)
Giá trị mang sang thuần	8 350 000

Công ty mua giữ 2 000 cổ phiếu của công ty bị mua (8%), vậy việc thanh toán được thực hiện đối với 92%, tức là:

$$8\,350\,000 \times 0.92 = 7\,682\,000$$

Việc thanh toán diễn ra với giá trị trung hoà là 276 000 và phát hành 46 000 cổ phiếu. Giá trị cổ phiếu phát hành là:

$$(7\,682\,000 - 276\,000) / 46\,000 = 161$$

Công ty C – Giá trị mang hợp nhất	8 350 000	
Vốn kinh doanh (46 000 x 100)		4 600 000
Giá trị trung hoà phải trả		276 000
Cổ phiếu công ty C		300 000
Phụ trội hợp nhất		3 174 000
Tài sản khác	10 100 000	
Cổ phiếu riêng	750 000	
Nợ phải trả		2 500 000
Công ty C – Giá trị mang hợp nhất		8 350 000

Việc huỷ bỏ 5 000 cổ phiếu riêng với giá trị 750 000 làm giảm vốn 5 000 x 100, phần còn lại được ghi nhận là phụ trội hợp nhất.

Vốn kinh doanh (5000 x 100)	500 000	
Phụ trội hợp nhất	250 000	
Cổ phiếu riêng		750 000

Thanh toán giá trị trung hoà

Giá trị trung hoà phải trả	276 000	
Tài sản khác (tiền)		276 000

2- Định khoản tại công ty bị mua C

Giá trị mang hợp nhất

1		
Công ty mua F	8 350 000	
Nợ phải trả	2 500 000	
Tài sản khác		10 100 000
Cổ phiếu công ty F		750 000

Thanh toán giá trị mang hợp nhất

2		
Cổ phiếu công ty F (46 000 x 161)	7 406 000	
Tiền	276 000	
Công ty mua F		7 682 000

Ghi nhận quyền cổ đông công ty bị mua

3		
Vốn kinh doanh	8 350 000	
Công ty mua F (8% x 8 350 000)		668 000
Cổ phiếu trao đổi (92% x 8 350 000)		7 682 000

Bồi thường các công ty công ty bị mua

Cổ phiếu trao đổi	7 682 000	
Cổ phiếu công ty F		7 406 000
Tiền		276 000

Bài số 36

1- Số cổ phiếu cổ phiếu phát hành:

- Bồi công ty M: $13\,500\,000 / 200 = 67\,500$
- Bồi công ty L: $9\,000\,000 / 300 = 30\,000$

2- Tương quan trao đổi

Giá trị trao đổi cổ phiếu công ty E là:

$$(13\,500\,000 + 9\,000\,000) / 150\,000 = 150$$

Cổ phiếu công ty M và công ty L cần được phân phối cho cổ đông công ty E theo tỷ lệ quyền của họ trong công ty này.

Tổng số cổ phiếu của công ty E là 150 000, mỗi cổ đông sẽ nhận được số cổ phiếu tương ứng với 1 cổ phiếu công ty E nắm giữ là:

- $67\,500 / 150\,000 = 0.45$ cổ phiếu công ty M;
- $30\,000 / 150\,000 = 0.2$ cổ phiếu công ty L.

Tương quan trao đổi là (Nhân toàn bộ với 20):

9 cổ phiếu công ty M và 4 cổ phiếu công ty L tương ứng 20 cổ phiếu công ty E

Tuy nhiên còn có cách khác để phân phối cho các cổ đông công ty E. Chẳng hạn, một nhóm cổ đông nào đó có thể chỉ nhận

được cổ phiếu công ty L, một nhóm nào đó có thể chỉ nhận cổ phiếu công ty L: Một nhóm nhận được 3 cổ phiếu công ty M ($3 \times 200 = 600$), nhóm khác nhau được 2 cổ phiếu công ty L ($2 \times 300 = 600$) đổi lấy 4 cổ phiếu công ty E ($4 \times 150 = 600$). Nhưng trong trường hợp này, sự công bằng giữa các cổ đông không được thực hiện, do vậy nếu phân chia theo phương pháp này cần có sự đồng thuận của tất cả các cổ đông.

3- Tăng vốn và phụ trội hợp nhất

Tại công ty M (giả sử mệnh giá cổ phiếu là 100):

- Tăng vốn: $67\,500 \times 100 = 6\,750\,000$
- Phụ trội hợp nhất:
 - Giá trị mang hợp nhất = 10 000 000
 - Tăng vốn: $\frac{(6\,750\,000)}{3\,250\,000}$

Tại công ty L (giả sử mệnh giá cổ phiếu là 100):

- Tăng vốn: $30\,000 \times 100 = 3\,000\,000$
- Phụ trội hợp nhất:
 - Giá trị mang hợp nhất = 7 500 000
 - Tăng vốn: $\frac{(3\,000\,000)}{4\,500\,000}$

Đơn vị tính: 1000 đ

Tính trạng của công ty M không thay đổi có nghĩa là:

- Phát hành 67 500 cổ phiếu;
- Tăng vốn là 6 750 000, phụ trội hợp nhất là: 3 250 000.

Công ty mới L cần phát hành số cổ phiếu tương đương với:

- Giá trị mang hợp nhất của công ty E: 7 500 000;
- Giá trị phát hành cổ phiếu công ty L.

Nếu công ty L chọn mệnh giá cổ phiếu là 100 là giá trị phát hành, công ty này cần phát hành $7\,500\,000 / 100 = 75\,000$ cổ phiếu và hình thành một số vốn là 7 500 000 không có phụ trội hợp nhất.

Các cổ đông công ty E về nguyên tắc sẽ nhận được:

- $67\,500 / 150\,000 = 0.45$ công ty công ty M;
- $75\,000 / 150\,000 = 0.5$ cổ phiếu công ty L.

Khi nhân toàn bộ với 20 ta có:

**9 cổ phiếu công ty M và 10 cổ phiếu công ty L đổi lấy
20 cổ phiếu công ty E**

Bài số 37:

Đơn vị tính: 1000 đ

1- Số cổ phiếu phát hành bởi mỗi công ty:

- Đối với công ty M:
 $13\,500\,000 / 200 = 67\,500$ cổ phiếu;

- Đối với công ty L:
 $9\,000\,000 / 300 = 30\,000$

2- Phần tăng vốn và phụ trội hợp nhất:

- Đối với công ty M:
 - Tăng vốn: $67\,500 \times 100 = 6\,750\,000$
 - Phụ trội hợp nhất: $67\,500 \times (200 - 100) = 6\,750\,000$
- Đối với công ty L:
 - Tăng vốn: $30\,000 \times 100 = 3\,000\,000$

- Phụ trội hợp nhất: $30\,000 \times (300 - 100) = 6\,000\,000$.

3- Định khoản kế toán (Tại công ty M sau khi được tách)

Công ty E – Giá trị mang sang	13 500 000	
Vốn kinh doanh		6 750 000
Phụ trội hợp nhất		6 750 000
Tài sản khác	15 000 000	
Nợ phải trả		1 500 000
Công ty E – Giá trị mang sang		13 500 000

Bài số 38:

Đơn vị tính: 1000 đ

Số cổ phiếu phát hành bởi công ty M đã tồn tại là 67 500 cổ phiếu.

Số cổ phiếu phát hành bởi công ty mới thành lập L phụ thuộc vào giá trị phát hành cổ phiếu, nếu mệnh giá phát hành là 100, ta có:

$$9\,000\,000 / 100 = 90\,000 \text{ cổ phiếu.}$$

Vốn của công ty L sẽ là 9 000 000.

Định khoản kế toán tại công ty L

Công ty E – Giá trị mang sang	9 000 000	
Vốn kinh doanh		9 000 000

Tài sản khác	10 000 000	
Nợ phải trả		1 000 000
Công ty E – Giá trị mang sang		9 000 000

Định khoản kế toán tại công ty E

Công ty M	13 500 000	
Công ty L	9 000 000	
Nợ phải trả	2 500 000	
Tài sản khác		20 000 000
Kết quả do chia tách		5 000 000
Cổ phiếu công ty M	13 500 000	
Công ty M		13 500 000
Vốn chủ sở hữu	17 500 000	
Kết quả chia tách	5 000 000	
Cổ phiếu trao đổi		22 500 000
Cổ phiếu trao đổi	22 500 000	
Cổ phiếu công ty M		13 500 000
Cổ phiếu công ty L		9 000 000

Bài số 39:

A thực hiện một quyền kết quả độc quyền đối với B (hơn 50% quyền biểu quyết), B nằm trong phạm vi hợp nhất. Việc đầu tư mà B nắm giữ đối với C và E được coi như thuộc về A. Vậy:

• Tỷ lệ kiểm soát của A đối với C:

- Trực tiếp:	20%
- Thông qua B:	<u>35%</u>
- Tổng số:	55 %

Công ty A có quyền biểu quyết cao hơn 50% sẽ thực hiện quyền kiểm soát độc quyền đối với C (C cũng sẽ ở trong phạm vi hợp nhất).

• Tỷ lệ kiểm soát của A đối với D:

- Trực tiếp:	10%
- Thông qua B:	<u>15%</u>
- Tổng số:	25%

Công ty A thực hiện quyền ảnh hưởng đáng kể (Từ 20% trở lên), D cũng nằm trong phạm vi hợp nhất

• Tỷ lệ kiểm soát của A đối với E:

- Trực tiếp:	10%
- Thông qua B:	<u>5%</u>
- Tổng số:	15%

E bị loại trừ khỏi phạm vi hợp nhất.

• Tỷ lệ kiểm soát của A đối với F:

Quyền kiểm soát chỉ là 44%. Ta không thể thêm 14% qua D vì A không thực hiện quyền kiểm soát độc quyền đối với D. Tuy nhiên vì từ hơn 2 năm A giữ hơn 40% vốn đầu tư trong F, trong thời gian này, không có cổ đông nào giữ tỷ lệ cao hơn (Tối đa cũng chỉ là: $100\% - 44\% - 14\% = 42\%$), vậy công ty A coi như thực hiện quyền kiểm soát độc quyền đối với F.

Vậy F cũng nằm trong phạm vi hợp nhất.

• Tỷ lệ kiểm soát của A đối với G:

Tỷ lệ kiểm soát là 50% nên là kiểm soát tương đương.

G cũng nằm trong phạm vi hợp nhất.

Vậy: Phạm vi hợp nhất bao gồm các công ty: A, B, C, D, F và G.

Bài số 40:

1- Phương pháp hợp nhất toàn phần

Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Các yếu tố tài sản của F bao gồm: 7 000 tài sản khác, 2000 nợ phải trả, nên giá trị tài sản thuần là: 5 000 được đưa vào khoản mục tương đương trên Bảng cân đối kế toán của công ty M.

Với mức nắm giữ 45%, Công ty thay thế khoản đầu tư bằng phần chiếm hữu trong vốn chủ sở hữu của công ty F, phần chênh lệch hình thành khoản phụ trội và ghi tăng vốn chủ sở hữu:

$$(5\,000 \times 45\%) - 1000 = 2\,250 - 1000 = 1\,250$$

Quyền của các cổ đông thiểu số (55% của 5000 = 2 750) được ghi vào bên nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán hợp nhất trong khoản mục “Lợi ích cổ đông thiểu số” hay “Lợi ích ngoài tập đoàn”:

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Để lập Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất ta cộng các khoản mục của Báo cáo kết quả kinh doanh công ty M và công ty F.

Phần cổ đông thiểu số của công ty F trong kết quả là 55% của 500 = 275. Phần này nằm trong 2 750 lợi ích cổ đông thiểu số ở Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Phần của tập đoàn 1 225 (1 000 lợi nhuận của công ty M và 45% lợi nhuận của 500) nằm trong vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Định khoản kế toán

Lấy lại Bảng cân đối kế toán công ty M

Tài sản khác	12 000	
Đầu tư vào công ty F	1 000	
Vốn chủ sở hữu (M)		9 000
Kết quả công ty M		1 000
Nợ phải trả		3 000

Lấy lại Bảng cân đối kế toán công ty F

Tài sản khác	7 000	
Vốn chủ sở hữu (F)		4 500
Kết quả công ty F		500
Nợ phải trả		2 000

Hợp cộng Báo cáo kết quả kinh doanh

Để cân bằng tổng thu nhập và chi phí, ta có phần chênh lệch trên “Kết quả”

Lấy lại Báo cáo kết quả kinh doanh công ty M

Chi phí	99 000	
Kết quả	1 000	
Thu nhập và doanh thu		100 000

Lấy lại Báo cáo kết quả kinh doanh công ty F

Chi phí	40 500	
Kết quả	500	
Thu nhập và doanh thu		41 000

Ta thấy khoản mục “Kết quả” biến động theo hướng ngược với khoản mục “Kết quả” trên Bảng cân đối kế toán. Sau những định khoản ở trên ta phải ghi:

Nợ TK “Xác định kết quả”

Có TK “Kết quả” (Lợi nhuận chưa phân phối) trên Bảng cân đối kế toán

Phân bổ vốn chủ sở hữu của công ty F

Vốn chủ sở hữu công ty F	2 475	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu		2 475

Với tỷ lệ 45%, vốn chủ sở hữu công ty F thuộc về quyền của tập đoàn là $4\,500 \times 45\% = 2\,025$.

Khi huỷ bỏ khoản đầu tư trong vốn chủ sở hữu làm phát sinh khoản chênh lệch người ta gọi là “Dự trữ khi hợp nhất”.

Vốn chủ sở hữu công ty F	2 025	
Đầu tư vào công ty F		1 000
Dự trữ khi hợp nhất		1 025

Hai định khoản trên nếu nhóm lại sẽ phản ánh: Vốn chủ sở hữu của công ty hợp nhất được phân bổ một phần cho lợi ích cổ đông thiểu số và phần còn lại là huỷ bỏ khoản đầu tư và phát sinh chênh lệch là chênh lệch khi hợp nhất:

Vốn chủ sở hữu công ty F	4 500	
Đầu tư trong công ty F		1 000
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu		2 475
Dự trữ khi hợp nhất		1 025

Phân chia kết quả

* Kết quả công ty F là 500 được phân bổ giữa:

- Lợi ích cổ đông thiểu số: $55\% \times 500 = 275$
- Lợi ích của tập đoàn: $45\% \times 500 = 225$

Kết quả công ty F	500	
Kết quả cổ đông thiểu số		275
Kết quả tập đoàn		225

Kết quả công ty M 1000 thuộc hoàn toàn về tập đoàn:

Vốn chủ sở hữu công ty M	1 000	
Kết quả tập đoàn		1 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản khác	19 000	Vốn chủ sở hữu M	9 000
		Dự trữ khi hợp nhất	1 025
		Kết quả tập đoàn	1 225
		Vốn chủ sở hữu hợp nhất	11 250
		Lợi ích cổ đông thiểu số	2 750
		- Trong vốn chủ sở hữu	2 475
		- Trong kết quả	275
		Nợ phải trả	5 000
Tổng cộng	19 000	Tổng cộng	19 000

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí		Thu nhập	
Chi phí	139 500	Thu nhập và doanh thu	141 000
Kết quả	1 500		
- Kết quả tập đoàn	1 225		
- Kết quả thuộc về cổ đông thiểu số	275		
Tổng cộng	141 000	Tổng cộng	141 000

2- Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ

Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Các yếu tố tài sản của công ty F được bổ sung vào các khoản mục tương đương của công ty M theo tỷ lệ nắm giữ 45%. Trong trường hợp này ngược với trường hợp kiểm soát toàn phần (độc quyền), không tồn tại lợi ích cổ đông thiểu số.

Cũng như trường hợp kiểm soát độc quyền, ta thay thế khoản đầu tư bằng phần chiếm hữu trong tài sản của công ty F thuộc về công ty M, phần chênh lệch 1 250 ghi vào vốn chủ sở hữu hợp nhất.

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Các khoản mục của Báo cáo kết quả kinh doanh công ty F được thêm vào các khoản mục của Báo cáo kết quả kinh doanh công ty M theo tỷ lệ 45%.

Kết quả 1 225 hoàn toàn thuộc về tập đoàn, nằm trong vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Định khoản kế toán

Lấy lại Bảng cân đối kế toán

Công ty M

Tài sản khác	12 000	
Đầu tư vào công ty F	1 000	
Vốn chủ sở hữu công ty M		9 000
Kết quả công ty M		1 000
Nợ phải trả		3 000

Công ty F

Các khoản mục được lấy ở mức 45%. Phần vốn chủ sở hữu chưa kể kết quả là $5\,000 - 500 = 4\,500$.

Tài sản khác	3 150	
Vốn chủ sở hữu công ty F		2 025
Kết quả công ty F		225
Nợ phải trả		900

Lấy lại Báo cáo kết quả kinh doanh

Công ty M

Chi phí	99 000	
Kết quả	1 000	
Thu nhập		100 000

Công ty F

Chi phí	18 225	
Kết quả	225	
Thu nhập		18 450

Phân bổ vốn chủ sở hữu công ty F

Vốn chủ sở hữu công ty F	2 025	
Đầu tư vào công ty F		1 000
Dự trữ khi hợp nhất		1 025

Phân bổ kết quả

Kết quả công ty F	225	
Kết quả tập đoàn		225
Kết quả công ty M	1 000	
Kết quả tập đoàn		1 000

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản khác	15 150	Vốn chủ sở hữu M	9 000
		Dự trữ khi hợp nhất	1 025
		Kết quả tập đoàn	1 225
		Vốn chủ sở hữu hợp nhất	11 250
		Nợ phải trả	3 900
Tổng cộng	15 150	Tổng cộng	15 150

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí		Thu nhập	
Chi phí	117 225	Thu nhập và doanh thu	118 450
Kết quả	1 225		
Tổng cộng	118 450	Tổng cộng	118 450

3- Phương pháp hợp nhất tương đương

Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Giá trị khoản đầu tư trong Bảng cân đối kế toán của công ty M được thay thế bằng phần chiếm hữu trong vốn chủ sở hữu của công ty F.

Phần này bằng 2 250 ($45\% \times 5000$), phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư và phần chiếm hữu này tạo nên khoản chênh lệch là 1 250 đúng bằng phương pháp hợp nhất toàn phần ở trên và cũng được ghi tăng vốn chủ sở hữu.

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Báo cáo kết quả kinh doanh công ty F không gia nhập với Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty M. Ta chỉ đơn giản thêm vào Báo cáo kết quả kinh doanh công ty M phần kết quả của công ty này trong kết quả công ty F $45\% \times 500 = 225$

Kết quả này giống kết quả của phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ.

Định khoản kế toán

Lấy lại Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh

Tài sản khác	12 000	
Đầu tư vào công ty F	1 000	
Vốn chủ sở hữu công ty M		9 000
Kết quả		1 000
Nợ phải trả		3 000
Chi phí	99 000	
Kết quả	1 000	
Thu nhập		100 000

Đánh giá lại khoản đầu tư

Giá trị khoản đầu tư chiếm 45% vốn chủ sở hữu công ty F:
 $45\% \times 5000 = 2\,250$. Khoản này ta đặt vào tài khoản “Đầu tư vào công ty tương đương” thay thế cho khoản “Đầu tư”.

Khoản dôi ra: $2250 - 1000 = 1\,250$ là do:

- Một phần từ kết quả cầu năm: $45\% \times 500 = 225$
- Một phần còn lại do khoản dự trữ tích lũy từ khi đầu tư vào công ty F:

$1\,250 - 225 = 1\,025$, khoản này được đưa vào tài khoản “Dự trữ khi hợp nhất”

Đầu tư vào công ty tương đương	2 250	
Đầu tư vào công ty F		1 000
Kết quả		225
Dự trữ hợp nhất		1 025

Tăng vốn từ kết quả

Định khoản trên đây đã làm tăng kết quả xuất hiện ở Bảng cân đối kế toán hợp nhất, và cũng như vậy sẽ làm tăng tương ứng trong tài khoản “Xác định kết quả”.

Kết quả	225	
Phần kết quả trong công ty tương đương		225

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản khác	12 000	Vốn chủ sở hữu M	9 000
Đầu tư vào công ty tương đương	2 250	Dự trữ hợp nhất	1 025
		Kết quả tập đoàn	1 225
		Vốn chủ sở hữu hợp nhất	11 250
		Nợ phải trả	3 000
Tổng cộng	14 250	Tổng cộng	14 250

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH HỢP NHẤT

Chi phí		Thu nhập	
Chi phí	99 000	Thu nhập và doanh thu	100 000
Kết quả	1 225	Phần kết quả trong công ty tương đương	225
Tổng cộng	100 225	Tổng cộng	100 225

Bài số 41:

1- Kỹ thuật hợp nhất từng cấp

a- Hợp nhất D và T:

Hợp cộng

Tài sản khác	9 000	
Đầu tư vào công ty T	4 000	
Vốn kinh doanh (D)		5 000
Dự trữ (D)		4 000
Kết quả (D)		500
Nợ phải trả		3 500
Tài sản khác	12 000	
Vốn kinh doanh (T)		6 000
Dự trữ (T)		2 000
Kết quả (T)		400
Nợ phải trả		3 600

Phân chia kết quả

Kết quả (T)	400	
Kết quả cổ đông thiểu số		160
Kết quả nhóm		240
Kết quả (D)	500	
Kết quả nhóm		500

Phân bổ vốn chủ sở hữu

40% vốn chủ sở hữu công ty T được phân bổ cho cổ đông thiểu số và 60% để huỷ bỏ khoản đầu tư của công ty D trong công ty T và phần chênh lệch là dự trữ khi hợp nhất.

Vốn kinh doanh (T)	6 000	
Dự trữ (T)	2 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu công ty T		3 200
$40\% \times (6\,000 + 2\,000) = 3\,200$		
Đầu tư vào công ty T		4 000
Dự trữ khi hợp nhất		800

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT CỦA NHÓM
CÔNG TY D VÀ T**

Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản khác	21 000	Vốn kinh doanh	5 000
		Dự trữ	4 000
		Dự trữ khi hợp nhất	800
		Kết quả nhóm	740
		Lợi ích của nhóm	10 540
		Lợi ích cổ đông thiểu số	3 360
		- Trong kết quả	160
		- Trong vốn chủ sở hữu	3 200
		Nợ phải trả	7 100
Tổng cộng	21 000	Tổng cộng	21 000

b- Hợp nhất P và D – T

Công ty P

Tài sản khác	23 500	
Đầu tư vào công ty D	5 000	
Đầu tư vào công ty T	1 500	
Vốn kinh doanh (P)		10 000
Dự trữ (P)		8 000
Kết quả (P)		1 000
Nợ phải trả		11 000

Phân chia kết quả : Kết quả công ty P thuộc về tập đoàn

Kết quả (P)	1 000	
Kết quả tập đoàn		1 000

Mặt khác, P nắm giữ 20% công ty T và 80% công ty D, nên:

- 20% nắm giữ đối với công ty T tạm thời được coi như lợi ích cổ đông thiểu số khi hợp nhất D-T. Một sự điều chỉnh cần được thực hiện: Phần của công ty P trong lợi ích cổ đông thiểu số (20% trong 40%) cần được lấy lại cho tập đoàn.

Kết quả trong lợi ích cổ đông thiểu số công ty T ($1/2 \times 160$)	80	
Kết quả tập đoàn		80

- 80% nắm giữ đối với công ty D cho kết quả là 80% trong kết quả của nhóm D-T, phần còn lại dành cho lợi ích cổ đông thiểu số:

Kết quả nhóm D-T	740	
Kết quả cổ đông thiểu số của D		148
Kết quả tập đoàn		592

Phân bổ vốn chủ sở hữu: P nắm giữ 20% công ty T và 80% công ty D:

- 20% nắm giữ đối với công ty T coi như lợi ích cổ đông thiểu số khi hợp nhất nhóm D-T, phần này phải thuộc về tập đoàn.

Phần của công ty P chiếm một nửa của 3 200 tức là 1 600 dùng để loại trừ khoản đầu tư của P đối với T, phần còn lại đưa vào khoản dự trữ.

Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu công ty T	1 600	
Đầu tư vào công ty T		1 500
Dự trữ khi hợp nhất		100

- 80% nắm giữ đối với công ty D tức là 80% vốn chủ sở hữu của nhóm D-T dùng để loại trừ khoản đầu tư của công ty P đối với D và phần chênh lệch hạch toán vào dự trữ hợp nhất.

Vốn kinh doanh (nhóm D-T)	5 000	
Dự trữ nhóm	4 000	
Dự trữ hợp nhất (nhóm)	800	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu công ty D 20% (5000 + 4000 + 800)		1 960
Đầu tư vào công ty D		5 000
Dự trữ hợp nhất		2 840

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

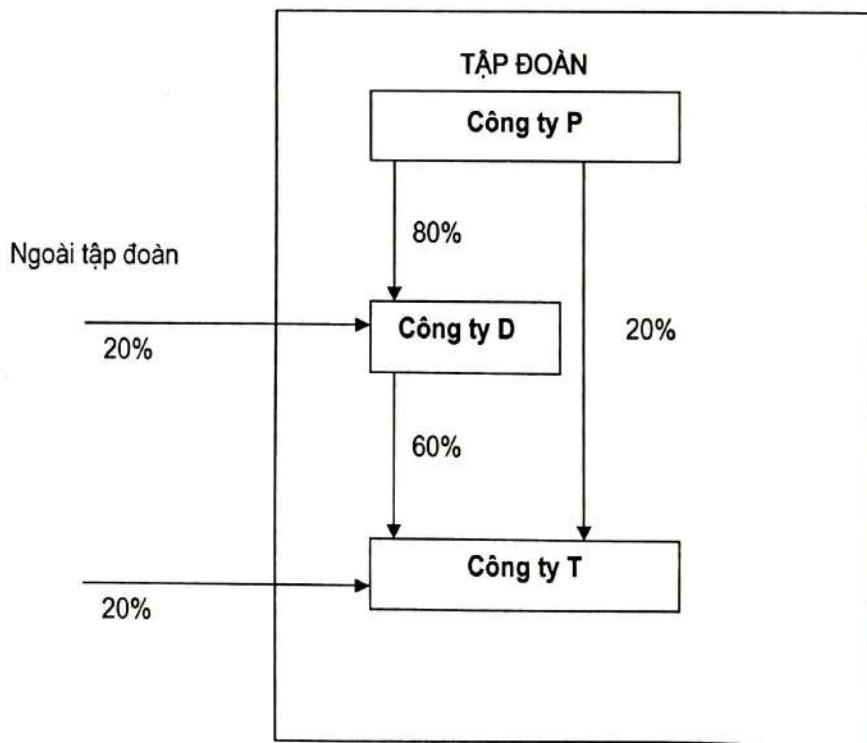
Tài sản		Nguồn vốn	
Tài sản khác	44 500	Vốn kinh doanh	10 000
		Dự trữ	8 000
		Dự trữ khi hợp nhất	2 940
		Kết quả tập đoàn	1 672

		Lợi ích của tập đoàn	22 612
		Lợi ích cổ đông thiểu số	3 788
		- Trong kết quả	228
		- Trong vốn chủ sở hữu	3 560
		Nợ phải trả	18 100
Tổng cộng	44 500	Tổng cộng	44 500

2- Kỹ thuật hợp nhất trực tiếp

Theo phương pháp này sau khi hợp cộng 3 công ty, kết quả và vốn chủ sở hữu của mỗi công ty hợp nhất được phân bổ trực tiếp cho lợi ích của tập đoàn và lợi ích cổ đông thiểu số.

a- Xác định tỷ lệ lợi ích



Lợi ích trong công ty D:

- Lợi ích tập đoàn
 - Lợi ích trực tiếp của công ty P: 80%
 - Lợi ích gián tiếp của P: 0
 - Lợi ích cổ đông thiểu số
 - Lợi ích trực tiếp: 20%
 - Lợi ích gián tiếp: 0
- Tổng số: 100%**

Lợi ích trong công ty T:

- Lợi ích tập đoàn
 - Lợi ích trực tiếp của công ty P: 20%
 - Lợi ích gián tiếp của P qua D: 48%
(80% x 60%)
Cộng: 68%
- Lợi ích cổ đông thiểu số
 - Lợi ích trực tiếp: 20%
 - Lợi ích gián tiếp qua D:
(20% x 60%): 12%
Cộng: 32%

Tổng số: 100%

- Tỷ lệ lợi ích được tính toán như ở trên sử dụng để phân chia vốn chủ sở hữu và kết quả;

- Tỷ lệ quyền kiểm soát dùng để xác định loại kiểm soát và qua đó xác định phạm vi hợp nhất, phương pháp hợp nhất (Nếu tỷ lệ kiểm soát là 80% đối với D, tỷ lệ quyền kiểm soát đối với T sẽ là: 20% + 60% = 80%).

b- Lợi ích gián tiếp

Phân bổ vốn chủ sở hữu công ty D

Đối với công ty D chỉ có lợi ích trực tiếp: Tập đoàn giữ 80% và lợi ích cổ đông thiểu số là 20%. Nếu phân bổ vsch của công ty D theo tỷ lệ này, ta có:

- Đối với tập đoàn:

$$80\% \times 9\,000 = 7\,200$$

- Đối với lợi ích cổ đông thiểu số:

$$8\,000 \times 20\% = 1\,800$$

Phân bổ vốn chủ sở hữu công ty T

Tập đoàn nắm giữ trực tiếp 20% (đầu tư của P) và gián tiếp 80% của 60% (đầu tư của D). Tổng số lợi ích của tập đoàn là:

$$20\% + 48\% = 68\%$$

Lợi ích cổ đông thiểu số sẽ là:

$$100\% - 68\% = 32\%$$

Nếu phân bổ vốn chủ sở hữu công ty T (8 000) theo tỷ lệ này, ta có:

- Đối với tập đoàn:

$$8\,000 \times 68\% = 5\,440$$

- Đối với lợi ích cổ đông thiểu số:

$$8\,000 \times 32\% = 2\,560$$

Tổng hợp phân bổ

	Tập đoàn	Lợi ích cổ đông thiểu số
Phân bổ công ty D		
9 000 x 80%	7 200	
9 000 x 20%		1 800
Phân bổ công ty T		

8 000 x 68%	5 440		
8 000 x 32%		2 560	
	12 640		4 360
Tổng phân bổ	17 000		

Thực tế, vốn chủ sở hữu của D trong công ty T được tính hai lần:

- Lần thứ nhất khi phân bổ vốn chủ sở hữu của công ty T:

Vốn đầu tư chiếm 60% vốn chủ sở hữu công ty T tức là $60\% \times 8\,000 = 4\,800$. Vốn chủ sở hữu của công ty T được phân bổ cho lợi ích của tập đoàn và cho lợi ích cổ đông thiểu số với tỷ lệ 68% và 32%. Do vậy 4 800 cũng được phân chia theo cùng tỷ lệ như vậy.

- Lần thứ hai khi phân bổ vốn chủ sở hữu công ty D:

Thực tế vốn đầu tư của D trong T trên Bảng cân đối kế toán của công ty D là 4 000. Khoản tiền này cũng nằm trong vốn chủ sở hữu. Vốn chủ sở hữu của công ty D được phân bổ theo tỷ lệ 80% và 20% nên số tiền 4000 cũng được phân bổ theo cùng tỷ lệ này.

Vốn chủ sở hữu tương ứng với phần đầu tư của công ty D trong công ty T được phân bổ hai lần: Một lần trong công ty T (với gián tiếp 4 800), một lần trong công ty D (Với giá mua là 4 000).

Như vậy người ta gọi là một sự phân bổ trùng lên số tiền 4000.

Xử lý phân bổ trùng

Phân bổ trùng 4 000 có thể được loại trừ bằng nhiều cách khác nhau:

- *Loại trừ gốc: Loại trừ ở công ty nhận đầu tư (công ty T)*

Sau khi phân bổ vốn chủ sở hữu công ty T, ta thực hiện việc điều chỉnh giảm trên phần của tập đoàn và của lợi ích cổ đông thiểu số phần đã phân bổ ở trên: Đối với công ty D: $80\% \times 4\,000$, $20\% \times 4\,000$).

BẢNG PHÂN BỐ

	Tập đoàn	Lợi ích cổ đông thiểu số
Phân bổ công ty D		
$9\,000 \times 80\%$	7 200	
$9\,000 \times 20\%$		1 800
Phân bổ công ty T		
$(8\,000 \times 68\%) - (80\% \times 4\,000)$	2 240	
$(8\,000 \times 32\%) - (20\% \times 4\,000)$		1 760
	9 440	3 560
Tổng phân bổ		13000

Phần phân bổ trùng 4 000 được loại trừ tổng số phân bổ chỉ là 13 000 không phải 17 000.

- *Loại trừ ngôn:* Loại trừ ở công ty nắm giữ khoản đầu tư (công ty D).

BẢNG PHÂN BỐ

	Tập đoàn	Lợi ích cổ đông thiểu số
Phân bổ công ty D		
$(9\,000 - 4\,000) \times 80\%$	4 000	
$(9\,000 - 4\,000) \times 20\%$		1 000
Phân bổ công ty T		
$8\,000 \times 68\%$	5 440	
$8\,000 \times 32\%$		2 560
	9 440	3 560
Tổng phân bổ		13000

c- Định khoản kế toán

• Phương pháp loại trừ gốc:

Hợp cộng tài khoản

Tài sản khác	23 500	
Đầu tư vào công ty D	5 000	
Đầu tư vào công ty T	1 500	
Vốn kinh doanh công ty P		10 000
Dự trữ công ty P		8 000
Kết quả công ty P		1 000
Nợ phải trả		11 000
Tài sản khác	9 000	
Đầu tư vào công ty T	4 000	
Vốn kinh doanh công ty D		5 000
Dự trữ công ty D		1 000
Kết quả công ty D		500
Nợ phải trả		3 500
Tài sản khác	12 000	
Vốn kinh doanh công ty T		6 000
Dự trữ công ty T		2 000
Kết quả công ty T		400
Nợ phải trả		3 600

Phân bổ kết quả

Kết quả công ty P	1 000	
Kết quả tập đoàn		1 000

Kết quả công ty D được phân chia cho tập đoàn và cho lợi ích cổ đông thiểu số theo tỷ lệ 80% và 20%:

Kết quả công ty D	500	
Kết quả tập đoàn		400
Kết quả lợi ích cổ đông thiểu số		100

Kết quả công ty T được phân chia theo tỷ lệ tập đoàn và lợi ích cổ đông thiểu số là 68% và 32%:

Kết quả công ty T	400	
Kết quả tập đoàn		272
Kết quả lợi ích cổ đông thiểu số		128

Phân bổ vốn chủ sở hữu của các công ty con Công ty D

Vốn kinh doanh công ty D	5 000	
Dự trữ công ty D	4 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu 20% (5000 + 4000)		1 800
Đầu tư vào công ty D		5 000
Dự trữ khi hợp nhất		2 200

Công ty T (có loại trừ phần đầu tư của công ty D)

Vốn kinh doanh công ty T	6 000	
Dự trữ công ty T	2 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu		1 760
$32\% (6000 + 2000) - (20\% \times 4000)$		
Đầu tư vào công ty T		5 500
(Bởi D 4000, bởi P 1500)		
Dự trữ khi hợp nhất		740
$(68\% \times 8000) - (80\% \times 4000) - 1 500$		

Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Bảng cân đối kế toán được lập như trong trường hợp kỹ thuật hợp nhất từng cấp ở trên.

• Loại trừ ngọn

Các bút toán được thực hiện như trên

Phân bổ vốn chủ sở hữu giữa các công ty con

Vốn kinh doanh công ty D	4 000	
Đầu tư vào công ty T		4 000

Trong trường hợp không đủ vốn để điều chỉnh, kế toán sẽ giảm khoản Dự trữ

- Phân bổ vốn chủ sở hữu công ty D

Vốn kinh doanh công ty D	1 000	
Dự trữ công ty D	4 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu 20% x 5000		1 000
Đầu tư vào công ty D		5 000
Dự trữ khi hợp nhất		(1000)

Loại trừ cổ phiếu công ty D tạo nên một khoản chênh lệch khi hợp nhất âm

- Phân bổ vốn chủ sở hữu công ty T

Vốn kinh doanh công ty T	6 000	
Dự trữ công ty T	2 000	
Lợi ích cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu 32%(6 000 + 2000)		2 560
Đầu tư vào công ty T		1 500
Dự trữ khi hợp nhất 68% x 8000-1500		3 940

Bảng cân đối kế toán hợp nhất

Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập như trên.

Bài số 42:

Vì công ty mua bằng tiền mặt nên đây là trường hợp cân hạch toán theo phương pháp mua. Chi phí mua được phân bổ như sau:

Giá mua	95 000 \$
Giá thực tế của tài sản thuần	80 000 \$
Chênh lệch mua	15 000 \$

Công ty A đã định khoản như sau:

Nợ - Tài sản (Chi tiết cho từng loại tài sản): 109 000

Nợ - Chênh lệch mua: 15 000

Có - Nguồn vốn (Chi tiết các khoản mục của nguồn vốn): 29 000

Có "Tiền mặt" 95 000

Vì hoạt động này được coi như trường hợp hợp nhất theo phương pháp mua nên các yếu tố tài sản thuần được hạch toán theo giá trị thực tế, phần chênh lệch được hạch toán vào khoản "Chênh lệch mua".

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN - CÔNG TY A

Ngày 01/01/X2

Tài sản (300000 - 95000 + 109000)	314 000 \$
Chênh lệch mua	15 000 \$
Tổng cộng tài sản	329 000 \$
Nợ phải trả (120 000 + 29 000)	149 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	100 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
Tổng cộng nguồn vốn	329 000 \$

Bảng cân đối kế toán của công ty B ngay sau khi bán tài sản như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 01/01/X2

Tiền mặt	95 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	25 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (33000 + 37 000*)	70 000 \$
	95 000 \$

Bây giờ các cổ đông của công ty B cần quyết định tương lai của doanh nghiệp. Họ có thể quyết định đầu tư tiền mặt vào các tài sản sản xuất hoặc tiếp tục hoạt động kinh doanh trong một loại hình doanh nghiệp khác. Họ cũng có thể giải thể doanh nghiệp, phân chia tài sản theo quy định.

Bài số 43:

Công ty B được mua bằng việc phát hành cổ phiếu nên ta cần phân tích xem đây có phải là trường hợp hợp nhất với lợi ích chung không?

Xác định người mua:

	Cổ phiếu của công ty A
Nhóm X giữ	5000
Nhóm Y giữ	4000
	9000

Nhóm X sẽ giữ 5/9 (56%), nhóm Y sẽ giữ 4/9 (44%) toàn bộ cổ phiếu của công ty A sau khi sát nhập. Bởi vì có một trong số các nhóm cổ đông sở hữu hơn 50% cổ phiếu với quyền biểu quyết nên người mua đã được xác định. Vậy cần phải sử dụng phương pháp “Mua đứt” để hạch toán. Giá mua được phân bổ như sau:

Giá mua (4000 cổ phiếu x 23.75) 95 000 \$

Giá trị thực tế của tài sản thuần 80 000 \$

Chênh lệch mua 15 000 \$

Công ty A đã hạch toán việc mua tài sản và phát hành 4000 cổ phiếu thường vào 01/01/X2 như sau:

Nợ - Tài sản (Chi tiết từng loại tài sản) 109 000

Nợ - Chênh lệch mua 15 000

Có - Nguồn vốn (Chi tiết từng loại nguồn vốn) 29 000

Có - Cổ phiếu thường 95 000

Bảng cân đối kế toán của công ty A, sau khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN - CÔNG TY A

Ngày 01/01/X2

Tài sản (300000 + 109000)	409 000 \$
Chênh lệch mua	15 000 \$
Tổng cộng tài sản	424 000 \$
Nợ phải trả (120 000 + 29 000)	149 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (100000 + 95000)	195 000 \$
- Lợi nhuận chưa phân phối	80 000 \$
Tổng cộng nguồn vốn	424 000 \$

Bảng cân đối kế toán này được lập trên cơ sở kết hợp giá hạch toán của tài sản và nguồn vốn của công ty A và giá thực tế của tài sản và nguồn vốn của công ty B

Bảng cân đối kế toán của công ty B ngay sau khi bán tài sản như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN – CÔNG TY B

Ngày 01/01/X2

Đầu tư (cổ phiếu của công ty A)	95 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	25 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (33 000 + 37 000)	70 000 \$
	95 000 \$

Công ty B giải thể và phân phối cho các cổ đông của nó (nhóm Y) 4000 cổ phiếu của công ty A. Lý do khiến công ty B giải thể là hiển nhiên vì tài sản duy nhất của công ty này là 4000 cổ phiếu của công ty A.

Bài số 44:

Xác định người mua:

	Cổ phiếu của công ty A
Nhóm X giữ	5000
Nhóm Y giữ	5000
	10 000

Sau khi hợp nhất, cả hai nhóm X và Y đều không giữ quá 50% cổ phiếu đang lưu hành của công ty A. Do đó không xác định được người mua. Nếu trường hợp kiểm tra thành phần của Hội đồng quản trị và ban lãnh đạo vẫn không xác định được người mua thì đó là trường hợp hợp nhất với lợi ích chung. Tại công ty A, các yếu tố của tài sản được ghi theo giá hạch toán như trong Bảng cân đối kế toán của công ty B, không có khoản chênh lệch giữa giá mua và giá hạch toán.

Công ty A định khoản phản ánh việc mua tài sản và phát hành 5000 cổ phiếu vào 01/01/X2 như sau:

Nợ - Tài sản (Chi tiết từng loại tài sản)	88 000 \$
Có - Nguồn vốn (Chi tiết từng loại nguồn vốn)	30 000 \$
Có - Lợi nhuận chưa phân phối	33 000 \$
Có - Vốn cổ đông	25 000 \$

Bảng cân đối kế toán của công ty A sau khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN - CÔNG TY A

Ngày 01/01/X2

Tài sản (300 000 + 88 000)	388 000 \$
Nợ phải trả (120 000 + 30 000)	150 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường (100000 + 25 000)	125 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (80 000 + 33 000)	113 000 \$
	388 000 \$

Cần lưu ý rằng bảng cân đối kế toán này được lập bằng cách cộng toàn bộ các khoản mục của bảng cân đối kế toán của 2 công ty. Giá trị thực tế không được sử dụng đến, 5000 cổ phiếu được hạch toán theo giá hạch toán của công ty B.

Bảng cân đối kế toán của công ty B sau khi bán như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN - CÔNG TY B

Ngày 01/01/X2

Đầu tư (cổ phiếu của công ty A)	95 000 \$
Vốn chủ sở hữu	
- Cổ phiếu thường	25 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối (33 000 + 37 000)	70 000 \$
	95 000 \$

Khi công ty B giải thể, các cổ đông của nó(nhóm Y) nhượng cổ phiếu của nó và nhận 5000 cổ phiếu của công ty A theo tỷ lệ phân chia quy định.

Bài số 45:

Vì cổ phiếu mua trả bằng tiền mặt nên đây là trường hợp hợp nhất theo phương pháp mua.

Các định khoản của công ty A hạch toán việc mua 100% cổ phiếu của công ty B vào 01/01/X2 như sau:

Nợ "Đầu tư" – Công ty B	95 000
Có "Tiền mặt"	95 000

Báo cáo tài chính của công ty B sau nghiệp vụ này không thay đổi. Bây giờ công ty A là công ty mẹ nên cần lập báo cáo tài chính hợp nhất để cung cấp các thông tin tài chính cho người sử dụng.

Trước khi lập báo cáo, cần tính toán và phân bổ chênh lệch giữa giá mua và giá hạch toán khi hợp nhất.

Tính toán và phân bổ chênh lệch giá

Chi phí đầu tư của công ty A		95 000
Giá hạch toán của công ty B		
- Cổ phiếu thường	25 000	
- Lợi nhuận chưa phân phối	33 000	
	58 000	
Phần tham gia của công ty A	100%	58 000
Chênh lệch khi hợp nhất		37 000
Phân bổ chênh lệch:		
(Giá thực tế - Giá hạch toán) x % tham gia		
Tài sản = (109 000 – 88 000) x 100%= 21 000		
Nợ phải trả = (29 000-30 000) x 100%= (1000)		22 000
Số dư chênh lệch còn lại (CL mua)		15 000

Người ta có thể tính chênh lệch mua theo cách sau:

Chi phí đầu tư của công ty A		95 000
Tài sản thuần của công ty B theo giá thực tế		
- Tài sản	109 000	
- Nợ phải trả	29 000	
	80 000	
Phần tham gia của công ty A	100%	80 000
Chênh lệch mua		15 000

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất cần chú ý một số điểm sau:

1- Khoản “Đầu tư” vào công ty B của công ty A cũng như vốn cổ đông và lợi nhuận chưa phân phối của công ty B không xuất hiện trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Các khoản này được chia ra trong báo cáo vì chúng có mối quan hệ đối ứng. Định khoản (1) loại bỏ tỷ lệ tham gia của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của chi nhánh so với đầu tư của công ty mẹ. Các khoản mục vốn chủ sở hữu được trình bày riêng rẽ để đơn giản hoá bút toán loại trừ

2- Chênh lệch giá không xuất hiện trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Trên bảng 1, ta thấy chênh lệch giá được phân bổ để đánh giá lại tài sản của doanh nghiệp B khi hợp nhất. Phần này thể hiện trong bút toán (2).

3- Theo phương pháp mua, vốn chủ sở hữu sau khi hợp nhất là vốn chủ sở hữu của công ty mẹ.

CÔNG TY A – 01/01/X2

	Công ty A	Công ty B	Điều chỉnh		BCĐKT hợp nhất
			Nợ	Có	
Tài sản	205 000	88 000	21000 (2)		314 000
Đầu tư vào công ty B	95 000			95000 (1)	
Chênh lệch khi hợp nhất			37 000(1)	37000 (2)	
Chênh lệch mua			15 000(2)		15 000
	300 000	88 000			329 000
Nợ phải trả	120 000	30 000	1000(2)		149 000
Vốn cổ đông	100 000				100 000
Lợi nhuận chưa phân phối	80 000				80 000
Vốn cổ đông		25 000	25 000(1)		
Lợi nhuận chưa phân phối		33 000	33000 (1)		
	300 000	88 000	132 000	132 000	329 000

Bài số 46:

Với số liệu trên ta sử dụng phương pháp mua.

Bút toán của công ty A vào ngày 01/01/X2 để hạch toán việc phát hành 4000 cổ phiếu đổi lấy 100% cổ phiếu của công ty B như sau:

Nợ "Đầu tư" – Công ty B(4000 x 23.75\$)	95 000
Có "Vốn cổ đông"	95 000

Việc tính toán và phân bổ chênh lệch khi hợp nhất giống với bài trước. Bảng sau đây dùng làm cơ sở để lập bảng cân đối kế toán hợp nhất vào ngày 01/01/X2.

CÔNG TY A

01/01/X2

	Công ty A	Công ty B	Điều chỉnh		BCĐKT hợp nhất
			Nợ	Có	
Tài sản	300 000	88 000	21000(2)		409 000
Đầu tư vào công ty B	95 000			95000 (1)	
Chênh lệch khi hợp nhất			37 000(1)	37000 (2)	
Chênh lệch mua			15 000(2)		15 000
	395 000	88 000			424 000
Nợ phải trả	120 000	30 000	1000(2)		149 000
Vốn cổ đông	195 000				195 000
Lợi nhuận chưa phân phối	80 000				80 000
Vốn cổ đông		25 000	25 000(1)		
Lợi nhuận chưa phân phối		33 000	33000(1)		
	395 000	88 000	132 000	132 000	424 000

Bài số 47:

Đây là trường hợp hợp nhất theo phương pháp lợi ích chung vì không xác định được người mua. Việc tính toán chênh lệch khi hợp nhất chỉ được thực hiện đối với phương pháp mua nên trong trường hợp này không cần thiết tính toán khoản mục này.

Bút toán của công ty A vào ngày 01/01/X2 để hạch toán việc phát hành 5000 cổ phiếu đổi lấy 100% cổ phiếu của công ty B như sau:

Nợ "Đầu tư" – Công ty B	25 000
Có " Vốn cổ đông"	25 000

Giả thiết rằng công ty A cần phải hạch toán 5000 cổ phiếu theo giá hạch toán của công ty B.

CÔNG TY A

01/01/X2

	Công ty A	Công ty B	Điều chỉnh		BCĐKT hợp nhất
			Nợ	Có	
Tài sản	300 000	88 000			388 000
Đầu tư vào công ty B	25 000			25000(1)	
	325 000	88 000			388 000
Nợ phải trả	120 000	30 000			150 000
Vốn cổ đông	125 000				125 000
Lợi nhuận chưa phân phối	80 000	33 000			113 000
Vốn cổ đông		25 000	25 000(1)		
	325 000	88 000	25 000	25 000	388 000

Trên bảng chỉ có một bút toán loại bỏ tài khoản "Đầu tư" vào công ty B của công ty mẹ - công ty A và tài khoản "Vốn cổ đông" của công ty con - công ty B.

PHẦN 3

BÀI TẬP KHÔNG CÓ LỜI GIẢI

Bài tập 1:

Phần A:

01/01/X9, công ty H đã mua 10% cổ phiếu thường đang lưu hành của công ty L trị giá 75 000 \$. Tại thời điểm này, vốn chủ sở hữu của công ty L có giá hạch toán là 700 000 \$. Đây là một khoản đầu tư dài hạn của công ty L, tuy nhiên đầu tư này không cho phép H có một ảnh hưởng đáng kể đối với L.

01/01/X10, công ty H đã mua thêm 25% cổ phiếu của công ty L trị giá 300 000 \$. Đợt mua thứ hai cho phép công ty H sự ảnh hưởng đáng kể đối với công ty L. Tính từ thời điểm này, tài sản cố định SX của công ty L (loại có thời gian sử dụng 5 năm) bị đánh giá thấp 90 000 \$, tài sản cố định vô hình (loại thời gian hữu ích 7 năm bị đánh giá thấp 30 000 \$. Trong 2 năm, công ty L đã hạch toán như sau:

	Lãi thuần	Cổ tức
Năm X9	200 000 \$	120 000 \$
Năm X10	270 000 \$	130 000 \$

- Khoản chênh lệch giữa giá mua với giá hạch toán được khấu hao trong vòng 10 năm.

- Trong năm X9, công ty H đã nhượng tài sản cho công ty L và đã hạch toán 35 000 \$ từ hoạt động này.

- Trong năm X10, công ty L đã bán hàng hoá cho công ty H, tỷ lệ lãi gộp là 40%. Cuối năm X10, kiểm kê kho hàng hoá của công ty H thấy có 75000 \$ hàng hoá mua của công ty L. Trong năm X11, công ty H đã bán số hàng này cho các đối tác bên ngoài.

- Giả thiết rằng cả hai công ty chịu thuế suất 40% từ các hoạt động trên.

Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ xảy ra tại công ty H cho 2 năm X9 và X10

Phần B: Sau đây là báo cáo kết quả kinh doanh của 2 công ty năm X11:

	Công ty H	Công ty L
Thu nhập	900 000 \$	600 000 \$
Chi phí (bao gồm cả thuế)	450 000 \$	400 000 \$
Kết quả hoạt động chính	450 000 \$	200 000 \$
Lỗ bất thường (sau thuế)	-	20 000 \$
Lãi thuần	450 000 \$*	180 000 \$

* Lãi thuần của công ty H không bao gồm “Lãi đầu tư” do tham gia vào công ty L.

Năm X11, công ty L chưa phân phối cổ tức.

Yêu cầu:

- Hãy định khoản các nghiệp vụ đầu tư sẽ diễn ra năm X11 ở công ty L

- Lập báo cáo kết quả kinh doanh của công ty H, có tính đến những định khoản ở câu trên.

Bài tập 2: (Câu hỏi trắc nghiệm)

Sử dụng các thông tin sau để trả lời cho câu hỏi 1 và 2

01/01/X9, công ty X đã tham gia 20% trong công ty Z với trị giá 4000 000 \$. Trong năm X9, công ty Z đã hạch toán lãi thuần từ hoạt động chính là 525000 \$ và lợi nhuận từ hoạt động bất thường là 83 000 \$ (sau thuế). Ngày 31/12/X9, công ty Z đã công bố và chi trả cổ tức 90 000 \$.

1- Giả thiết rằng đó là khoản đầu tư ảnh hưởng, số tiền nào trong các trường hợp sau đây thể hiện trong báo cáo kết quả kinh doanh của công ty X năm X9?

- Lãi đầu tư 116 600 \$
- Cổ tức 90 000 \$
- Lãi đầu tư 105 000 \$ và một khoản lãi bất thường do tham gia vào công ty Z là 16 600\$
- Cổ tức 18 000 \$

2- Giả thiết đây là trường hợp đầu tư vào công ty vệ tinh. Số tiền nào trong các trường hợp sau đây được thể hiện trong báo cáo kết quả kinh doanh của công ty X năm X9?

- Lãi đầu tư là 121 600 \$ và lãi bất thường do tham gia vào công ty Z là 16600 \$
- Lợi nhuận đầu tư là 121 600 \$
- Lợi nhuận đầu tư là 105 000 \$ và một khoản lãi bất thường do tham gia vào công ty Z là 16 600 \$
- Cổ tức là 18 000 \$

Sử dụng các số liệu sau để trả lời các câu hỏi từ 3 đến 5

Ngày 01/01/X8, công ty B đã tham gia 30% vào công ty D với giá trị 250000 \$. Vào thời điểm này vốn chủ sở hữu của công ty D là 500 000 \$. Công ty D chỉ có một thiết bị bị đánh giá thấp đi 50 000 \$. Tính từ thời điểm đó thiết bị này còn có thời gian sử dụng 10 năm. Năm X8, công ty D đã hạch toán lãi thuần là 100

000 \$ và trả cổ tức là 20 000 \$. Công ty B hạch toán theo phương pháp giá trị hợp nhất và khấu hao chênh lệch giữa giá hạch toán và giá mua trong thời hạn 20 năm. Năm tài chính của cả 2 công ty kết thúc 31/12.

Trong năm X9, công ty D đã bán cho công ty B hàng hoá trị giá 100 000 \$ (giá vốn của lô hàng là 60 000 \$). Cuối năm X9, kiểm kê kho, công ty B còn lại 50% số hàng mua của công ty D. Cả hai công ty đều phải nộp thuế với thuế suất 40%. Năm X9, công ty D đã hạch toán lãi thuần 150 000 \$ và trả cổ tức là 40 000 \$.

3- Hãy chọn con số thích hợp thể hiện giá trị “đầu tư” của công ty B vào công ty D tại thời điểm 31/12/X8?

- 266 500 \$
- 268 250 \$
- 274 000 \$
- 278 750 \$

4- Lợi nhuận không thực hiện (sau thuế) cần điều chỉnh vào khoản “Lãi đầu tư” trong năm X9?

- * 3600 \$
- * 6000 \$
- * 8000 \$
- * 12 000 \$

5- Lãi đầu tư thể hiện trong báo cáo kết quả kinh doanh năm X9 của công ty B?

- 45 000 \$
- 35 650 \$
- 41 400 \$
- 27 600 \$

6- Công ty P đã dần dần mua cổ phiếu của công ty B và hiện nay sở hữu 37% cổ phiếu thường đang lưu hành (với quyền biểu quyết). 63% cổ phiếu còn lại thuộc về gia đình người sáng lập ra công ty. Lúc đó, gia đình này đã bầu tất cả các thành viên trong hội đồng quản trị nên công ty B không có một ghế nào trong hội đồng. Công ty P hy vọng một ngày nào đó có thể mua thêm cổ phiếu của một thành viên trong gia đình họ để sở hữu được 60% cổ phiếu.

Phương pháp hạch toán của công ty B có thể là:

- Theo giá trị hợp nhất
- Theo giá mua
- Theo giá trao đổi.

Bài tập 3:

01/01/X9, công ty A đã trả 750 000 \$ để mua 20% cổ phiếu đang lưu hành của công ty C. Đây là trường hợp đầu tư vào công ty vệ tinh. Vào ngày này, bảng cân đối kế toán của công ty C thể hiện tài sản thuần là 3000 000 \$. Người ta khấu hao phần chênh lệch giá hạch toán và giá mua trong thời gian 10 năm. Trong năm X9, công ty C đã công bố thu nhập 95 000 \$, và X10 là 105 000 \$. Cổ tức đã trả là 50 000 \$ trong mỗi năm.

Yêu cầu: Tính số dư tài khoản đầu tư của công ty A vào thời điểm 31/12/X10?

Bài tập 4:

Công ty P sở hữu 30% cổ phiếu của công ty S. Ngày cuối cùng của năm báo cáo, công ty S đã mua hàng hoá trị giá 75 000 \$ và bán cho công ty P giá 100000 \$ trả bằng tiền mặt. Công ty P vẫn chưa bán số hàng hoá này ra ngoài thị trường. Thuế suất của 2 công ty là 40%.

Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ kinh tế tại công ty P vào cuối năm báo cáo theo các giả thiết:

a- Đầu tư ảnh hưởng

b- Đầu tư vào công ty vệ tinh.

Bài tập 5:

01/01/X10, công ty D đã mua 30% cổ phiếu với quyền biểu quyết của công ty N với giá 400 000 \$. Số liệu ở bảng cân đối kế toán của công ty N và giá trị hiện thời tương ứng của các khoản mục như sau: Đơn vị \$

	Số liệu trên bảng cân đối	Giá hiện thời
Phải thu khách hàng	200 000	200 000
Tồn kho	300 000	300 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	<u>800 000</u>	860 000
	1300 000	
Nợ phải trả	100 000	100 000
Cổ phiếu thường	700 000	
Lãi chưa phân phối	<u>500 000</u>	
	1300 000	

Tính từ ngày này, tài sản cố định của công ty N có thời gian khấu hao 10 năm, chênh lệch giữa giá mua và giá trị hạch toán khấu hao trong 20 năm. Người ta sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng.

Sau đây là báo cáo kết quả kinh doanh của 2 công ty vào 31/12/X10:

Đơn vị tính: \$

	Công ty D	Công ty N
Doanh thu	900 000	700 000
Chi phí kinh doanh (bao gồm cả thuế)	600 000	500 000
Lãi thuần từ hoạt động kinh doanh	300 000	200 000
Lãi (lỗ) từ hoạt động bất thường (sau thuế)	25 000	(80 000)
Lợi nhuận thuần	325 000	120 000

31/12/X10, công ty D đã nhận cổ tức của công ty N tổng số 50 000 \$. Vì kế toán của công ty không biết hạch toán thế nào cho chính xác nên đã ghi có vào tài khoản tạm thời 50 000 \$.

Phần A: Giả thiết đây là trường hợp đầu tư vào công ty vệ tinh và sử dụng phương pháp hạch toán giá trị hợp nhất.

Yêu cầu:

a- Định khoản các nghiệp vụ đầu tư của công ty D trong năm X10

b- Lập báo cáo kết quả kinh doanh dạng đơn giản, có tính đến các định khoản của phần a).

Phần B: Giả thiết đó là trường hợp đầu tư ảnh hưởng và áp dụng phương pháp hạch toán theo giá mua.

Yêu cầu:

a- Định khoản các nghiệp vụ đầu tư của công ty D trong năm X10

b- Lập báo cáo kết quả kinh doanh dạng đơn giản, có tính đến các định khoản của phần a).

Bài tập 6:

01/01/X1, công ty P đã mua 35% cổ phiếu với quyền biểu quyết của công ty S với giá 89 000 \$. Vào ngày này, bảng cân đối kế toán của công ty S như sau:

Đơn vị tính: \$

	Giá hạch toán
Tiền mặt	20 000
Phải thu khách hàng	30 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	<u>80 000</u>
	130 000
Phải trả người bán	10 000
Cổ phiếu thường	20 000
Lãi chưa phân phối	<u>100 000</u>
	130 000

Giá hạch toán bằng với giá trị thực, trừ phần tài sản cố định có giá trị còn lại thực tế là 100 000 \$. Công ty S khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng và thời gian khấu hao còn lại là 7 năm. Giá trị thu hồi là 10 000\$. Công ty P sẽ khấu hao phần chênh lệch giữa giá trị hạch toán và giá mua trong thời gian tối đa cho phép (giả sử 50 năm) trên cơ sở khấu hao đường thẳng. Công ty S đã hạch toán lợi nhuận và cổ tức như sau:

	Lợi nhuận	Cổ tức
Năm X1	10 000 \$	5 000 \$
Năm X2	15 000 \$	15 000 \$
Năm X3	20 000 \$	30 000 \$

Yêu cầu:

a- Tính phần chênh lệch giữa giá trị hạch toán và giá mua của hoạt động đầu tư này

b- Tính số dư của tài khoản “Đầu tư” của công ty P vào cuối năm X3 nếu người ta áp dụng phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất.

c- Tính số dư của tài khoản "Đầu tư" của công ty P vào cuối năm X3 nếu người ta áp dụng phương pháp hạch toán theo giá mua.

Bài tập 7: (Câu hỏi trắc nghiệm)

1- Hãy tìm định nghĩa chính xác nhất về "Hợp nhất doanh nghiệp":

a- Một công ty có quyền kiểm soát toàn bộ tài sản của một công ty khác.

b- Một công ty có một số lượng cổ phiếu của công ty khác khiến nó có thể kiểm soát công ty này.

c- Một công ty kết hợp với một công ty khác và có quyền kiểm soát công ty này.

d- Một công ty mua chứng khoán và chuyển chúng vào tài khoản tài sản của doanh nghiệp.

2- Khi dùng phương pháp hợp nhất với lợi ích chung, người ta hợp nhất tài sản thuần theo phương pháp:

a- Cộng giá trị hạch toán của các công ty.

b- Cộng giá trị thực của các công ty.

c- Cộng giá trị thực của công ty "bị mua" với giá hạch toán của công ty mua.

d- Cộng giá hạch toán của công ty "bị mua" và giá hạch toán của công ty mua.

3- Khi công ty mẹ sử dụng phương pháp "mua đứt" để hợp nhất báo cáo tài chính của mình với các công ty con, số tiền biểu hiện ở khoản "Vốn cổ đông" của bảng cân đối kế toán hợp nhất sẽ là:

a- Tổng của giá hạch toán cổ phiếu của công ty mẹ và giá hạch toán cổ phiếu của công ty con.

b- Tổng của giá hạch toán cổ phiếu của công ty mẹ và giá thực tế cổ phiếu của công ty con.

c- Giá thực tế cổ phiếu của công ty mẹ khi mua.

d- Giá hạch toán cổ phiếu của công ty mẹ khi hợp nhất.

Sử dụng số liệu dưới đây cho các câu hỏi 4 và 5.

01/01/X1, công ty P đã mua 100% cổ phiếu thường đang lưu hành của công ty S bằng cách phát hành 10 000 cổ phiếu thường. Giá hạch toán và giá thực tế của 2 công ty ngay trước khi mua như sau:

	Công ty P		Công ty S	
	Giá hạch toán	Giá thực tế	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản	1450 000	1600 000	600 000	695 000
Nợ phải trả	770 000	755 000	250 000	270 000
Vốn cổ đông	300 000		65 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	380 000		285 000	
	1450 000		600 000	

Ngay trước khi mua, công ty P sở hữu 10 000 cổ phiếu và công ty S có 6500 cổ phiếu đang lưu hành. Công ty P không hạn chế số tiền đối với số cổ phiếu mới phát hành. Cả hai công ty này đều hoạt động trong ngành vật liệu vũ trụ. Vào thời điểm mua, cổ phiếu của công ty P được trao đổi trên thị trường với giá 50\$/cổ phiếu .

4- Công ty P cần phải hạch toán số tiền nào trong báo cáo tài chính hợp nhất ngay sau khi mua ở khoản mục tài sản?

a- 2050 000 \$

b- 2145 000 \$

c- 2220 000 \$

d- 2295 000 \$

5- Công ty P cần phải hạch toán số tiền nào trong báo cáo tài chính hợp nhất ngay sau khi mua ở khoản mục vốn cổ đông ?

a- 300 000 \$

b- 365 000 \$

c- 800 000 \$

d- 865 000 \$

Bài tập 8

Công ty G dự định mua công ty K, trong trường hợp đó nó phát hành 6000 cổ phiếu thường để đổi lấy tất cả cổ phiếu đang lưu hành của công ty K. Công ty K sẽ trở thành chi nhánh nhận được nhiều ưu đãi nhất của công ty G. Các thông tin chi tiết như sau:

	Công ty G		Công ty K	
	Giá hạch toán	Giá thực tế	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản ngắn hạn	40 000	47 500	10 000	9 200
Tài sản cố định	60 000	70 000	20 000	25 000
	100 000		30 000	
Nợ ngắn hạn	20 000	20 000	5 000	5 000
Nợ dài hạn	15 000	19 000	2500	3200
Vốn cổ đông	30 000		10 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	35 000		12 500	
	100 000		30 000	

Yêu cầu:

Lập bảng cân đối kế toán của công ty G ngay sau khi hợp nhất bằng cách sử dụng:

a- Phương pháp hợp nhất với lợi ích chung.

b- Phương pháp mua đứt.

(Giả thiết rằng cổ phiếu của công ty G có giá 4,9\$/cổ phiếu vào thời điểm mua).

Bài tập 9

Bảng cân đối kế toán của công ty D vào 31/07/X3 trình bày dưới đây:

Công ty D

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày 31/07/X3

Đơn vị : \$

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản ngắn hạn	350 000	390 000
Tài sản cố định	700 000	810 000
Bằng phát minh sáng chế		60 000
	1050 000	
Nợ ngắn hạn	210 000	210 000
Nợ dài hạn	300 000	320 000
Vốn cổ đông	140 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	400 000	
	1050 000	

Vào 01/08/X3, ban lãnh đạo của công ty D đã chấp nhận lệnh chào mua của công ty T. Theo đó, công ty D sẽ bán toàn bộ tài sản và nợ phải trả của mình.

Chi phí kiểm duyệt và soạn thảo hợp đồng là 15 000 \$.

Phần A:

Giả thiết rằng công ty T trả 800 000 \$ bằng tiền mặt cho công ty D để mua tài sản thuần.

Yêu cầu: Hãy định khoản để hạch toán qua trình hợp nhất doanh nghiệp trong sổ sách của công ty T.

Phần B:

Giả thiết rằng công ty T phát hành 100 000 cổ phiếu thường có giá thực tế là 8\$/ cổ phiếu cho công ty D để mua tài sản thuần của nó. Chi phí để phát hành nhất cổ phiếu là 5000 \$ được trả bằng tiền mặt. Trường hợp này không xác định được người mua.

Yêu cầu:

a- Định khoản trong sổ sách của công ty T để hạch toán hợp nhất doanh nghiệp.

b- Lập bảng cân đối kế toán của công ty D ngay sau khi bán.

Bài tập 10

Các cổ đông của 2 công ty L và N đồng ý hợp nhất bằng cách trao đổi cổ phiếu. Vào 01/09/X5, công ty L đã phát hành 50 000 cổ phiếu thường để đổi lấy toàn bộ cổ phiếu thường của công ty N, sau đó công ty N sẽ giải thể. Vào thời điểm đó cổ phiếu của công ty L giá 7\$/cổ phiếu.

Sau khi hợp nhất, công ty L đã đổi tên thành công ty P.

Bảng cân đối kế toán của 2 công ty ngày 31/12/X5 như sau:

Đơn vị: \$

	Công ty L	Công ty N
Tài sản ngắn hạn	135 000	170 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	430 000	300 000

Tài sản khác	41 000	20 000
	606 000	490 000
Nợ ngắn hạn	96 000	30 000
Nợ dài hạn	180 000	160 000
Cổ phiếu thường (*)	70 000	100 000
Lợi nhuận chưa phân phối	260 000	200 000
	606 000	490 000

* Cổ phiếu thường: 70 000 cổ phiếu 25 000 cổ phiếu

Giá hạch toán tài sản thuần của 2 công ty bằng giá trị thực tế ngoại trừ đối với tài sản cố định:

Giá thực tế của tài sản cố định như sau:

Công ty L: 500 000 \$

Công ty N: 280 000 \$

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán ngay sau khi hợp nhất.

Bài tập 11

Bảng cân đối kế toán của công ty L ngày 31/12/X2 như sau:

Đơn vị : \$

Tài sản	
Tiền mặt	90 000
Phải thu khách hàng	130 000
Tồn kho	174 000
Đất đai	120 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	600 000
	1114 000

Nguồn vốn	
Nợ ngắn hạn	220 000
Vay dài hạn	320 000
Cổ phiếu thường	200 000
Lợi nhuận chưa phân phối	374 000
	1114 000

Ngày 01/01/X3, công ty L phát hành 75 000 cổ phiếu thường (giá hiện tại 20\$/cổ phiếu) để mua toàn bộ tài sản và nguồn vốn của công ty I. Các chi phí mua dự tính như sau:

- Chi phí phát hành cổ phiếu: 40 000\$
- Chi phí khác: 35 000\$
75 000\$

Bảng cân đối kế toán của công ty I vào 31/12/X2 như sau:

Đơn vị: \$

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tiền mặt	50 000	50 000
Phải thu khách hàng	250 000	255 000
Tồn kho	170 000	162 000
Đất đai	90 000	115 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	700 000	810 000
	1260 000	
Nợ ngắn hạn	125 000	125 000
Nợ dài hạn	90 000	118 000
Cổ phiếu thường	600 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	445 000	
	1260 000	

Công ty I giải thể ngay sau khi bán.

Yêu cầu:

Lập bảng cân đối kế toán của công ty L vào ngày 02/01/X3 nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp lợi ích chung để hạch toán.

Bài tập 12

Công ty D và công ty H đều sản xuất máy vi tính. Kể từ 01/07/X5, 2 công ty thỏa thuận sát nhập. Công ty D sẽ phát hành 300 000 công ty có giá thực tế là 7,8\$/cổ phiếu để mua tài sản thuần của công ty H.

Bảng cân đối kế toán của 2 công ty trước khi hợp nhất như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày 30/06/X5

Đơn vị: \$

	Công ty D (giá hạch toán)	Công ty H	
		Giá HT	Giá thực tế
Tài sản ngắn hạn	450 000	500 000	510 000
Tài sản cố định (giá trị còn lại)	4950 000	3200 000	3500 000
	5400 000	3700 000	
Nợ ngắn hạn	600 000	800 000	800 000
Nợ dài hạn	1100 000	900 000	920 000
Cổ phiếu thường	2500 000	500 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	1200 000	1500 000	
	5400 000	3700 000	

Yêu cầu:

Phần A: Lập bảng cân đối kế toán của công ty D ngày 01/07/X5, trong trường hợp:

- a- Hợp nhất doanh nghiệp theo phương pháp “Mua đứt”
- b- Hợp nhất doanh nghiệp theo phương pháp lợi ích chung.

Phần B: Giả sử đây là trường hợp hợp nhất theo phương pháp lợi ích chung và cổ phiếu phát hành được hạch toán theo giá trị thực tế. Hãy định khoản kế toán tại công ty D trong trường hợp mua tài sản thuần của công ty H.

Bài tập 13

Bảng cân đối kế toán ngày 31/07/X3 của 2 công ty như sau:

	Công ty A (Giá hạch toán)	Công ty B	
		Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản ngắn hạn	500 000 \$	350 000 \$	390 000 \$
Tài sản cố định	900 000	700 000	810 000
Bảng phát minh sáng chế			60 000
	1400 000 \$	1050 000 \$	
Nợ ngắn hạn	300 000 \$	210 000 \$	210 000 \$
Nợ dài hạn	400 000	300 000	320 000
Nguồn vốn cổ đông	600 000	140 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	100 000	400 000	
	1400 000 \$	1050 000 \$	

Ngày 01/08/X3, các cổ đông của công ty B chấp nhận bán toàn bộ cổ phiếu của mình cho công ty A. Chi phí soạn thảo hợp đồng mua cùng các chi phí khác của công ty A là 15 000 \$.

Phần A:

Giả sử công ty A trả 800 000 \$ bằng tiền mặt cho các cổ đông của công ty B để mua 100% cổ phiếu của họ.

Yêu cầu:

- a- Định khoản nghiệp vụ mua cổ phiếu tại công ty A.
- b- Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty A vào 01/08/X3.

Phần B:

Giả sử công ty A phát hành 100 000 cổ phiếu có giá thực tế là 8\$/cổ phiếu cho các cổ đông của công ty B để mua 100 % cổ phiếu của họ. Các chi phí phát sinh khi phát hành cổ phiếu là 5000 \$ trả bằng tiền mặt. Trường hợp này không xác định được người mua.

Yêu cầu:

- a- Định khoản nghiệp vụ mua cổ phiếu tại công ty A.
- b- Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty A vào 01/08/X3.

Bài tập 14

Bảng cân đối kế toán của 3 công ty ngày 31/12/X3 như sau:

	Công ty X	Công ty Y	Công ty Z
Tài sản	400 000 \$	300 000 \$	250 000 \$
Nợ phải trả	232 500 \$	182 000 \$	155 000 \$
Cổ phiếu thường*	75 000	48 000	60 000
Lợi nhuận chưa phân phối	92 500	70 000	35 000
	400 000 \$	300 000 \$	250 000 \$

* Cổ phiếu thường 15 000 cổ phiếu 12 000 cổ phiếu 16500 cổ phiếu

Giá thực tế của các yếu tố tài sản và nguồn vốn của 3 công ty ngày 31/12/X3 như sau:

	Công ty X	Công ty Y	Công ty Z
Tài sản	420 000 \$	350 000 \$	265 000 \$
Nguồn vốn	233 000 \$	180 000 \$	162 000 \$

Ngày 02/01/X4, công ty X mua tài sản và nhận trách nhiệm thanh toán các khoản nợ phải trả của công ty Y và công ty Z bằng cách phát hành cổ phiếu cho công ty Y và Z như sau:

Công ty Y: 13 500 cổ phiếu

Công ty Z: 12 000 cổ phiếu

Ngày 31/12/X3, cổ phiếu của công ty X có giá 14\$/cổ phiếu .

Công ty X phát sinh các chi phí sau khi mua:

- Chi phí đăng ký và phát hành cổ phiếu: 12 000 \$
- Chi phí mua khác: 30 000 \$

Công ty Y và Z giải thể ngay sau khi bán.

Yêu cầu:

a- Lập bảng cân đối kế toán của công ty X ngày 02/01/X4 bằng cách sử dụng phương pháp hạch toán hợp nhất sau:

- Phương pháp mua
- Phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung”

b- Lập bảng cân đối kế toán của công ty Y và Z vào 02/01/X4.

Bài tập 15

Đã từ 6 năm, công ty M được hình thành từ việc phát hành 22 000 cổ phiếu thường cho 3 cổ đông. 4 năm sau công ty này được thay đổi loại hình công ty và đã phát hành thêm 28 000 cổ phiếu nữa.

Công ty M đã mua toàn bộ tài sản và nhận trách nhiệm thanh toán các khoản nợ của công ty P. Các chi phí khác phát sinh khi mua như sau:

- Chi phí hoàn tất thủ tục pháp lý, định giá và thuê tư vấn: 5000 \$

- Chi phí phát hành cổ phiếu: 7000 \$

Có 2 phương án có thể được lựa chọn:

Phương án 1:

Công ty M trả 300 000 \$ bằng tiền mặt để mua tài sản thuần của công ty P. Khoản tiền này được tài trợ bằng khoản vay 300 000 \$ đến hạn sau 5 năm.

Phương án 2:

Công ty M phát hành 50 000 cổ phiếu giá hiện thời là 6\$/cổ phiếu để mua tài sản thuần của công ty P. Công ty M dành cho cổ đông của công ty P 5 ghế trong hội đồng quản trị gồm 10 thành viên.

Số liệu của bảng cân đối kế toán của 2 công ty trước khi hợp nhất như sau:

	Công ty M (Giá hạch toán)	Công ty P	
		Giá hạch toán	Giá thực tế
Tiền mặt	140 000 \$	52 500 \$	52 500 \$
Phải thu khách hàng	167 200	61 450	56 200
Hàng tồn kho	374 120	110 110	134 220
Đất đai	425 000	75 000	210 000
Nhà cửa (Giá trị còn lại)	250 505	21 020	24 020
Máy móc thiết bị (Giá trị còn lại)	78 945	17 705	15 945
	1435 770	337 785	

Nợ ngắn hạn	133 335\$	41 115 \$	41 115 \$
Nợ dài hạn		150 000	155 000
Cổ phiếu thường	500 000	100 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	802 435	46 670	
	1435 770	337 785	

Yêu cầu:

- a- Định khoản các nghiệp vụ tại công ty M theo 2 phương án trên
- b- Lập bảng cân đối kế toán sau khi mua của công ty M cho mỗi phương án trên.

Bài tập 16 (Câu hỏi trắc nghiệm)

1- Trong các phát biểu sau, ý kiến nào mô tả chính xác nhất việc hạch toán chênh lệch mua âm?

- a- Hạch toán giảm vốn chủ sở hữu của công ty hợp nhất.
- b- Thể hiện bằng một khoản mục phân biệt trong phần Vốn chủ sở hữu của công ty hợp nhất.
- c- Hạch toán giảm các yếu tố tài sản khi mua.
- d- Không ý kiến nào đúng.

2- Theo lý thuyết về chủ sở hữu, công ty mẹ cần hạch toán khi nó hợp nhất các báo cáo tài chính với công ty con:

- a- Tổng tài sản của công ty con với 100% giá hạch toán công ty mẹ và phần Chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của công ty mẹ.
- b- Tài sản của công ty con với giá thực tế của công ty mẹ.
- c- Tài sản của công ty con với giá hạch toán của công ty mẹ.
- d- Tài sản của công ty con với 100% giá thực tế của công ty mẹ.

Bạn cần sử dụng những dữ kiện sau để trả lời cho câu hỏi 3 và 4.

Ngày 01/01/X1, công ty M đã mua 80% cổ phiếu thường đang lưu hành của công ty F với khoản tiền 275 000 \$. Giá hạch toán và giá thực tế của 2 công ty ngay trước khi mua như sau:

	Công ty M		Công ty F	
	Giá hạch toán	Giá thực tế	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản ngắn hạn	470 000	485 000	100 000	120 000
Tài sản cố định	2 879 000	3 200 000	175 000	250 000
Tài sản vô hình	45 000	50 000	50 000	75 000
Tổng tài sản	3 394 000		325 000	
Nợ ngắn hạn	367 000	355 000	125 000	125 000
Nợ dài hạn	1 462 000	1460 000	50 000	40 000
Vốn cổ đông	1 000 000		60 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	565 000		90 000	
	3 394 000		325 000	

Trước khi mua, công ty M sở hữu 50 000 cổ phiếu thường đang lưu hành, còn công ty F có 6 000 cổ phiếu. Công ty M không hạn chế số cổ phiếu phát hành. Công ty M đã mua 40% mức sản xuất hàng năm của công ty F trong vòng 10 năm trở lại đây. Khi mua, cổ phiếu của công ty M được trao đổi trên thị trường chứng khoán với giá 40 \$/cổ phiếu.

3- Giả thiết rằng tài sản vô hình của công ty F không bao gồm chênh lệch mua. Công ty M cần hạch toán số tiền nào trong báo cáo tài chính hợp nhất sau khi mua cho khoản mục tài sản vô hình (bao gồm chênh lệch mua khi mua, nếu có)?

a- 115 000 \$

b- 162 000 \$

c- 166 000 \$

d- 182 000 \$

4- Công ty M cần hạch toán số tiền nào trong báo cáo tài chính hợp nhất ngay sau khi mua vào khoản mục Tài sản cố định?

a- 3 129 000 \$

b- 3 114 000 \$

c- 3 079 000 \$

d- 3 054 000 \$

Những dữ kiện sau dùng cho câu hỏi 5 và 6.

Một công ty mẹ mua 80% cổ phiếu của một công ty con với giá 400 000\$. Giá hạch toán tài sản thuần của công ty con là 350 000 \$ và giá thị trường tài sản thuần của nó là 380 000 \$.

5- Số tiền nào thể hiện chênh lệch mua cần phải hạch toán khi mua?

a- 16 000 \$

b- 20 000 \$

c- 96 000 \$

d- 120 000 \$

6- Số tiền nào thể hiện phần cổ đông không kiểm soát cần hạch toán khi mua?

a- 70 000 \$

b- 76 000 \$

c- 80 000 \$

d- 100 000 \$

Bài tập 17

Sau đây là một số tình huống về đầu tư khác nhau:

1- Công ty A sở hữu 45% cổ phiếu của công ty B. Tại hội đồng các cổ đông hàng năm của công ty B, khoảng 70% cổ đông nắm giữ cổ phiếu đang lưu hành có quyền biểu quyết.

2- Công ty A không giữ cổ phiếu nào của công ty B. Tuy nhiên, nó sở hữu những chứng khoán có thể chuyển đổi được mà công ty B phát hành. Nếu công ty A chuyển đổi những trái phiếu này, nó sẽ nắm giữ 51% cổ phiếu đang lưu hành của công ty B.

3- Công ty A sở hữu 75% cổ phiếu của công ty B. Mỗi đây vì không hoàn trả vốn và lãi vay, ngân hàng đã tịch thu một phần hàng tồn kho của công ty B.

4- Công ty A sở hữu 100% cổ phiếu của công ty B, công ty B đang ở tình trạng không có khả năng hoàn trả. Toàn bộ tài sản của nó đã bị một tổ chức khác tịch thu.

Yêu cầu:

Với mỗi tình huống trên, xác định công ty A hạch toán sự đầu tư của mình theo cách thức nào? Tại sao?

Bài tập 18

Các bảng cân đối kế toán của công ty P và B ngày 31/12/X2 như sau:

	Công ty P	Công ty B
Tiền mặt	4 000 \$	60 000 \$
Phải thu khách hàng	80 000	48 000
Hàng tồn kho	120 000	102 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	400 000	270 000
Đầu tư vào công ty B	312 000	

	916 000 \$	480 000 \$
Nợ ngắn hạn	216 000 \$	72 000 \$
Nợ dài hạn	240 000	108 000
Vốn cổ đông	260 000	120 000
Lợi nhuận chưa phân phối	200 000	180 000
	916 000 \$	480 000 \$

Công ty P đã mua 70% cổ phiếu đang lưu hành của công ty B ngày 30/12/X2 với giá 300 000 \$. Những chi phí mua tổng cộng là 12 000 \$. Giá trị hạch toán tài sản thuần của công ty B xấp xỉ bằng giá thực tế của nó, trừ khoản mục tài sản cố định có giá thực tế là 320 000 \$.

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/X2.

Bài tập 19

Các bảng cân đối kế toán của công ty P và S ngày 31/12/X1 như sau:

	Công ty P	Công ty S
Tiền mặt	100 000 \$	2 000 \$
Phải thu khách hàng	25 000	7 000
Hàng tồn kho	30 000	21 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	175 000	51 000
Lợi thế thương mại		7 000
	330 000 \$	88 000 \$
Nợ ngắn hạn	50 000 \$	10 000 \$
Nợ dài hạn	80 000	20 000
Vốn cổ đông	110 000	30 000
Lợi nhuận chưa phân phối	90 000	28 000
	330 000 \$	88 000 \$

Giá thực tế các yếu tố tài sản thuần của công ty S ngày 31/12/X1 như sau:

Tiền mặt		2 000 \$
Phải thu khách hàng		7 000
Hàng tồn kho		26 000
Tài sản cố định		60 000
Lợi thế thương mại		14 000
		109 000 \$
Nợ ngắn hạn	10 000	
Nợ dài hạn	19 000	29 000
Tài sản thuần		80 000 \$

Giả thiết rằng các nghiệp vụ sau xảy ra trong tháng 01 năm X2 (Công ty P đã mua các cổ phiếu bằng cách trả bằng tiền cho các cổ đông của công ty S.)

1- Công ty P đã rút 95 000 \$ để mua toàn bộ cổ phiếu thường của công ty S.

2- Công ty P đã rút 76 000 \$ để mua 80% cổ phiếu thường của công ty S.

3- Công ty P đã rút 80 000 \$ để mua toàn bộ cổ phiếu thường của công ty S.

4- Công ty P đã rút 70 000 \$ để mua toàn bộ cổ phiếu thường của công ty S. (Chênh lệch giữa giá thực tế với giá mua cần được phân bổ cho các khoản mục tài sản).

5- Công ty P đã rút 63 000 \$ để mua 90% cổ phiếu thường của công ty S. (Chênh lệch giữa giá thực tế với giá mua cần được phân bổ cho các khoản mục tài sản).

Yêu cầu:

Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất cho mỗi trường hợp vào ngày 01/01/X2.

Bài tập 20

Các bảng cân đối kế toán của công ty P và S ngày 29/06/X2 như sau:

	Công ty P	Công ty S
Tiền mặt và phải thu khách hàng	64 000 \$	13 000 \$
Hàng tồn kho	38 000	6 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	152 000	47 000
Tài sản vô hình	16 000	4 000
	270 000 \$	70 000 \$
Nợ ngắn hạn	42 000 \$	20 000 \$
Nợ dài hạn	65 000	30 000
Vốn cổ đông	102 000	31 000
Lợi nhuận chưa phân phối	61 000	(11 000)
	270 000 \$	70 000 \$

Ngày 30/06/X2 công ty P đã mua 90% cổ phiếu đang lưu hành của công ty S bằng cách trả 24 600 \$ bằng tiền mặt. Chi phí gắn với quá trình mua 1000 \$

Giá thực tế các yếu tố tài sản thuần của công ty S ngày 31/12/X1 như sau (các yếu tố khác có giá hạch toán bằng giá thực tế):

Tài sản vô hình	6 000 \$
Nợ dài hạn	26 000
Hàng tồn kho	7 000
Tài sản cố định hữu hình	54 000

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty P ngày 30/06/X2.

Bài tập 21

Các bảng cân đối kế toán của công ty R và S ngày 31/12/X4 như sau:

	Công ty R Giá hạch toán	Công ty S Giá hạch toán
Tiền mặt	10 000 \$	5 000 \$
Phải thu khách hàng	100 000	35 000
Hàng tồn kho	90 000	160 000
Đất đai	70 000	40 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	360 000	290 000
Đầu tư vào công ty S	261 000	
Chênh lệch mua	90 000	30 000
	981 000 \$	560 000 \$
Nợ ngắn hạn	120 000 \$	80 000 \$
Nợ dài hạn	320 000	220 000
Vốn cổ đông	400 000	300 000
Lợi nhuận chưa phân phối	141 000	(40 000)
	981 000 \$	560 000 \$

Ngày 30/12/X4, công ty R đã mua toàn bộ cổ phiếu thường của công ty S với giá 261 000 \$. Vào ngày này, công ty S có giá thực tế hàng tồn kho là 165 000, của đất đai là 70 000 \$, của tài sản cố định sản xuất là 280 000\$.

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/X4.

Bài tập 22

Các bảng cân đối kế toán của công ty B và L ngày 31/12/X2 như sau:

	Công ty B Giá hạch toán	Công ty L Giá hạch toán
Tiền mặt	17 000 \$	5 000 \$
Phải thu khách hàng	78 000	35 000
Hàng tồn kho	105 000	170 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	440 000	320 000
Đầu tư vào công ty L	188 000	
Chênh lệch mua	80 000	50 000
	908 000 \$	580 000 \$
Nợ ngắn hạn	168 000 \$	80 000 \$
Nợ dài hạn	250 000	240 000
Vốn cổ đông	422 000	300 000
Lợi nhuận chưa phân phối	68 000	(40 000)
	908 000 \$	580 000 \$

Ngày 30/12/X2, công ty B đã mua một số lượng cổ phiếu thường của công ty L. Lúc đó, giá thực tế của các yếu tố (trừ 2 loại tài sản và nguồn vốn của công ty L) đều bằng với giá hạch toán của chúng.

Sau đây là bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty B ngày 31/12/X2.

Tiền mặt	22 000 \$
Phải thu khách hàng	113 000
Hàng tồn kho	259 000
Tài sản cố định sản xuất	768 000
Chênh lệch mua	108 000
	1270 000 \$

Nợ ngắn hạn	248 000 \$
Nợ dài hạn	490 000
Phần cổ đông không kiểm soát	42 000
Vốn cổ đông	422 000
Lợi nhuận chưa phân phối	68 000
	1270 000 \$

Yêu cầu:

a- Từ những thông tin trên các báo cáo tài chính của các công ty riêng biệt, hãy xác định tỷ lệ % cổ phiếu mà công ty B đã mua của công ty L ngày 30/12/X2.

b- Những yếu tố tài sản và nguồn vốn nào của công ty L có giá thực tế không ngang bằng với giá hạch toán khi mua? Hãy tính giá thực tế của mỗi yếu tố tài sản ngày 30/12/X2.

Bài tập 23

Các bảng cân đối kế toán của công ty E và J ngày 30/12/X6 như sau:

	Công ty E	Công ty J
Tiền mặt và phải thu khách hàng	96 000 \$	19 500 \$
Hàng tồn kho	57 000	9 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	228 000	70 500
Tài sản cố định vô hình	24 000	6 000
	405 000 \$	105 000 \$
Nợ ngắn hạn	63 000 \$	30 000 \$
Nợ dài hạn	97 500	45 000
Vốn cổ đông	153 000	46 500
Lợi nhuận chưa phân phối	91 500	(16 500)
	405 000 \$	105 000 \$

Ngày 31/12/X6, công ty E đã phát hành 500 cổ phiếu có giá thực tế 40\$/cổ phiếu để đổi lấy toàn bộ cổ phiếu đang lưu hành của công ty J. Chi phí mua đã trả bằng tiền mặt, bao gồm:

- Chi phí chuẩn bị mua: 2 500 \$
 - Chi phí phát hành cổ phiếu : 1 600 \$
- 4100 \$

Giá thực tế các yếu tố tài sản thuần của công ty S ngày 31/12/X1 như sau (các yếu tố khác có giá thực tế bằng giá hạch toán):

Tài sản cố định	65 000 \$
Nợ dài hạn	40 000

Người ta đã xác định công ty E là người mua trong nghiệp vụ này.

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty E ngày 31/12/X6.

Bài tập 24

Ngày 31/12/X1, công ty P đã mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của công ty S với giá 6 960 \$ trả bằng tiền mặt.

	Công ty P Giá hạch toán	Công ty S	
		Giá hạch toán	Giá thực tế
Tiền mặt	1 500 \$	1050 \$	1050 \$
Phải thu khách hàng	3 150	1 800	1 800
Hàng tồn kho	5 160	3 750	3 900
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	8 100	6 900	6 000

Đầu tư vào công ty S	6 960		
	24 870 \$	13 500 \$	
Phải trả nhà cung cấp	600 \$	700 \$	700 \$
Nợ ngắn hạn khác	1 200	1 800	1 800
Nợ dài hạn	4 200	2 000	2 000
Vốn cổ đông	10 500	3 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	8 370	6 000	
	24 870	13 500	

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán hợp nhất theo :

- a- Lý thuyết lợi ích chủ sở hữu
- b- Lý thuyết công ty mẹ
- c- Lý thuyết thực thể phân biệt.

Bài tập 25

Ngày 01/01/1999, công ty B đã mua 90% cổ phiếu của công ty C. Khi đó tại công ty C có tình hình sau:

	Chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán
Đất đai	+ 50 000
Nhà cửa (Giá trị còn lại)	+ 20 000
Thiết bị (Giá trị còn lại)	- 10 000
Hối phiếu phải trả	+ 5000

Bảng cân đối kế toán chưa hợp nhất và bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty B ngày 01/01/1999 được trình bày dưới đây. Nếu hạch toán theo phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung thì "Lợi nhuận chưa phân phối" của công ty hợp nhất là 911 000 \$.

	Chưa hợp nhất	Đã hợp nhất
Tiền mặt	36 000 \$	52 000 \$
Phải thu khách hàng	116 000	168 000
Hàng tồn kho	144 000	234 000
Đầu tư vào công ty C	295 000	
Đất đai	210 000	275 000
Nhà cửa (Giá trị còn lại)	640 000	718 000
Thiết bị (Giá trị còn lại)	308 000	339 000
Chênh lệch mua		47 500
	1 749 000 \$	1 833 500 \$
Phải trả nhà cung cấp	88 000 \$	96 000 \$
Hối phiếu phải trả	510 000	564 500
Phần cổ đông không kiểm soát		22 000
Vốn cổ đông	380 000	380 000
Lợi nhuận chưa phân phối	771 000	771 000
	1 749 000 \$	1 833 500 \$

Yêu cầu: Lập bảng cân đối kế toán của công ty C ngày 01/01/1999.

Bài tập 26

1- Khi một công ty sử dụng phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất, để hạch toán sự tham gia của công ty mẹ trong lãi thuần của công ty con (giả thiết lãi thuần dương), công ty này cần:

- a- Ghi nợ tài khoản tiền mặt.
- b- Ghi có tài khoản đầu tư vào công ty con.
- c- Ghi nợ lợi nhuận do đầu tư.

d- Ghi có lợi nhuận do đầu tư.

Sử dụng những số liệu sau cho các câu hỏi từ 2 đến 5.

Thông tin sau thể hiện trên bảng cân đối kế toán và trong tài khoản kết quả của công ty A và B ngày 31/12/X2:

	Công ty A	Công ty B
Cổ phiếu thường (1200 000)	1200 000 \$	
Cổ phiếu thường (480 000)		480 000 \$
Lợi nhuận chưa phân phối ngày 01/01/X2	720 000	120 000
Lợi nhuận thuần từ mỗi công ty	320 000	100 000
Cổ tức tuyên bố	120 000	40 000

Công ty A đã mua 80% công ty B vào ngày 01/01/X2 với giá 600 000 \$. Khi mua, người ta xác định rằng tài sản cố định sản xuất của công ty B có thời gian sử dụng còn lại 10 năm bị đánh giá thấp 50 000 \$. Công ty A sẽ khấu hao chênh lệch mua trong 5 năm tính từ ngày mua.

2- Chênh lệch mua của công ty A do mua cổ phiếu của công ty B ngày 01/01/X2 là :

a- Chênh lệch mua âm sẽ được phân bổ cho các yếu tố tài sản.

b- 0 \$

c- 70 000 \$

d- 80 000 \$

3- Lợi nhuận do đầu tư của công ty A do đầu tư vào công ty B ngày 31/12/X2? Giả thiết rằng không có các hoạt động liên công ty .

a- 60 000 \$

b- 61 000 \$

c- 64 000 \$

d- 80 000 \$

4- Phần cổ đông không kiểm soát của công ty A trong báo cáo tài chính hợp nhất ngày 31/12/X2:

- a- 96 000 \$
- b- 120 000 \$
- c- 132 000 \$
- d- 140 000 \$

5- Theo phương pháp dùng Bảng "Điều chỉnh và loại trừ", để loại bỏ lợi nhuận do đầu tư và tài khoản đầu tư vào công ty B của công ty A ngày 31/12/X2 cần :

- a- Ghi nợ cổ tức 32 000 \$
- b- Ghi có cổ tức 32 000 \$
- c- Ghi nợ cổ tức 40 000 \$
- d- Ghi có cổ tức 40 000 \$

Bài tập 27

Ngày 01/01/X4, công ty P mua 70% cổ phiếu thường của công ty N. Khi đó, cổ phiếu thường và lợi nhuận chưa phân phối của công ty N tương ứng là 600 000 \$ và 300 000 \$.

Sau đây là những thay đổi trong tài khoản đầu tư của công ty P từ ngày 01/01/X4 đến ngày 31/12/X6:

Đầu tư vào công ty N

01/01/X4	Chi phí	650 000 \$
31/12/X4	Lợi nhuận do đầu tư	52 000
	Cổ tức	(28 000)
31/12/X5	Lợi nhuận do đầu tư	66 000
	Cổ tức	(35 000)
31/12/X6	Lợi nhuận do đầu tư	80 000
	Cổ tức	<u>(42 000)</u>
	Số dư	743 000 \$

Mỗi năm, cổ tức công ty N tuyên bố tương đương với 50% lãi thuần.

01/01/X4, giá hạch toán các yếu tố tài sản thuần của công ty N bằng giá thực tế của chúng.

Yêu cầu: Hãy tính:

- a- Cổ tức công ty N tuyên bố năm X4
- b- Lãi thuần công ty N hạch toán năm X5
- c- Phần cổ đông không kiểm soát trong tài khoản kết quả của công ty hợp nhất và bảng cân đối kế toán hợp nhất năm X6
- d- Chênh lệch mua trong bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/X6

Bài tập 28

Ngày 01/01/X1, công ty P đã mua 100% công ty F với giá 600 000 \$ khi giá trị cổ phiếu và tài khoản lợi nhuận chưa phân phối trong bảng cân đối kế toán của công ty F tương ứng là 400 000 \$ và 100 000 \$. Khi đó, hàng tồn kho của công ty F bị đánh giá thấp đi 40 000 \$, một bằng phát minh sáng chế có thời gian khấu hao còn lại 5 năm được đánh giá cao hơn 70000 \$. Các khoản chênh lệch mua cần khấu hao trong vòng 20 năm.

Công ty F đã hạch toán lãi thuần và cổ tức sau ngày 01/01/X1 như sau:

	Lãi thuần	Cổ tức
Năm X1	80 000 \$	25 000 \$
Năm X2 (lỗ)	(35 000)	10 000
Năm X3	100 000	40 000

Yêu cầu:

A- Định khoản theo phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất cho công ty P mỗi năm.

B- Tính (tại thời điểm ngày 31/12/X3)

a- Đầu tư vào công ty F

b- Chênh lệch mua

c- Chênh lệch khi hợp nhất chưa khấu hao, lấy số liệu về tài khoản “Đầu tư” vào công ty F ở câu a).

Bài tập 29

Cho các báo cáo tài chính ngày 30/06/X4 như dưới đây.
Công ty P đã sử dụng phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất.

Tài khoản kết quả

	Công ty P	Công ty S
Doanh thu	90 000 \$	54 000 \$
Thu nhập do đầu tư	10 728	
Tổng thu nhập	100 728	54 000
GV hàng bán	46 700	31 460
Chi phí khác	10 360	9 400
Tổng chi phí	57 060	40 860
Lãi thuần	43 668	13 140
Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối"		
	Công ty P	Công ty S
Số dư 01/07/X4	153 000	10 800
Lãi thuần	43 668	13 140
	196 668	23 940
Cổ tức	10 800	4 500
	185 868	19 440

Bảng cân đối kế toán – Ngày 30/06/X4		
	Công ty P	Công ty S
Tài sản các loại	291 980	42 940
Thiết bị (Giá trị còn lại)	34 000	15 200
Đầu tư vào công ty S	34 488	
	360 468 \$	58 140 \$
Nợ phải trả	84 600	20 700
Vốn cổ đông	90 000	18 000
Lợi nhuận chưa phân phối	185 868	19 440
	360 468 \$	58 140 \$

Biết rằng:

Ngày 01/07/X3, công ty P đã mua 80% cổ phiếu thường của công ty S với giá 27 360 \$. Khi đó, các thiết bị của công ty S có giá thị trường nhỏ hơn giá hạch toán là 7 200 \$ và có thời gian sử dụng còn lại là 8 năm. Giá hạch toán của tất cả các yếu tố tài sản và nguồn vốn khác của công ty S bằng với giá thực tế. Chênh lệch mua cần được khấu hao trong 20 năm.

Yêu cầu:

a- Lập báo cáo tài chính hợp nhất của công ty P ngày 30/06/X4.

b- Chứng tỏ sự thay đổi của phần cổ đông không kiểm soát trong năm.

Bài tập 30

Ngày 31/12/X1, công ty F đã đầu tư 90% vào công ty S với giá trị 700000 \$. Khi đó, giá trị cổ phiếu thường và lợi nhuận chưa phân phối của công ty S lần lượt là 350 000 \$ và 300 000 \$. Chênh lệch khi hợp nhất đã được phân bổ 80 000 \$ cho khoản mục hàng tồn kho, số dư chênh lệch mua được khấu hao trong

10 năm. Công ty S đã hạch toán lãi thuần là 50 000\$ năm X2 và 70 000 \$ năm X3. Công ty S không tuyên bố cổ tức năm X2, năm X3 tuyên bố 35 000 \$ cổ tức.

Yêu cầu:

a- Định khoản các nghiệp vụ ở công ty F theo phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất cho năm tài chính X2 và X3.

b- Tính chênh lệch mua vào thời điểm 31/12/X3.

c- Nêu sự biến động của phần cổ đông không kiểm soát cho năm X3.

Bài tập 31

Ngày 01/07/X2, công ty A đã mua 80% cổ phiếu với quyền biểu quyết của công ty B với giá 543 840 \$. Bảng cân đối kế toán của công ty B lúc đó như sau:

Công ty B

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày 01/07/X2

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tiền mặt	96 000 \$	96 000 \$
Phải thu khách hàng	120 000	144 000
Hàng tồn kho	180 000	228 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	540 000	450 000
	936 000	
Nợ ngắn hạn	107 200	107 200
Vay dài hạn	200 000	190 000
Vốn cổ đông	120 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	508 800	
	936 000	

Các khách hàng của công ty B đã hoàn trả tiền tháng 10/X2, hàng tồn kho đã được bán tháng 5/X3. Tài sản cố định của công ty B có thời gian sử dụng còn lại là 15 năm tính từ 01/07/X2, khoản vay dài hạn đến hạn ngày 30/06/X6. Chênh lệch mua được khấu hao trong 10 năm.

Các báo cáo tài chính của công ty A và B ngày 31/12/X4 như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

	Công ty A	Công ty B
Tiền mặt	120 000 \$	84 000 \$
Phải thu khách hàng	180 000	114 000
Hàng tồn kho	300 000	276 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	720 000	540 000
Đầu tư vào công ty B (theo giá trị hợp nhất)	520 960	-
Đầu tư khác	250 666	-
	2091 626	1014 000
Nợ ngắn hạn	180 200	115 000
Vay dài hạn	315 000	220 800
Cổ phiếu thường	300 600	120 000
Lợi nhuận chưa phân phối	1219 026	554 800
Lợi nhuận thuần	126 800	8 400
Cổ tức	(50 000)	(5 000)
	2091 626	1014 000
Tài khoản kết quả		
	Công ty A	Công ty B
Doanh thu	1 261 000 \$	1 200 000 \$
Thu nhập do đầu tư (theo giá trị hợp nhất)	4 800	-
Thu nhập đầu tư khác	25 000	-

	1 290 800	1 200 000
GV hàng bán	840 000	1 020 000
Khấu hao	60 000	54 000
Chi phí lãi vay	37 000	26 400
Chi phí khác	227 000	91 200
	1 164 000	1 191 600
Lợi nhuận thuần	126 800	8 400

Yêu cầu:

Lập báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc 31/12/X4.

Bài tập 32

Ngày 01/01/X1, công ty M mua 90% cổ phiếu thường của công ty F với giá 500 000 \$. Cho những số liệu sau tại ngày 01/01/X1:

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tài sản các loại	800 000 \$	800 000 \$
Hàng tồn kho (theo phương pháp nhập trước - xuất trước)	150 000	175 000
Đất đai	110 000	140 000
Thiết bị	225 000	240 000
	1285 000 \$	1355 000 \$
Nợ phải trả	835 000	835 000
Tài sản thuần	450 000 \$	520 000 \$

Công ty F hạch toán khấu hao thiết bị theo phương pháp khấu hao giảm dần tỷ lệ khấu hao 20%. Chênh lệch mua khấu hao theo thời gian tối đa theo phương pháp đường thẳng. Trong

3 năm (kết thúc 31/12/X3), lãi thuần của công ty F là 84 000 \$ và cổ tức là 45 000 \$ được tuyên bố và thanh toán. Công ty M sử dụng phương pháp hạch toán theo giá trị hợp nhất.

Yêu cầu:

a- Lập bảng trích khấu hao chênh lệch khi hợp nhất trong 3 năm (kết thúc 31/12/X3).

b- Tính số dư tài khoản “Đầu tư” bằng cổ phiếu thường của công ty F tại thời điểm ngày 31/12/X3.

c- Kiểm tra lại số dư chênh lệch khi hợp nhất chưa khấu hao tại thời điểm ngày 31/12/X3 bằng cách sử dụng số liệu đã tính ở câu b).

d- Tính phần cổ đông không kiểm soát ngày 31/12/X3.

Bài tập 33

Các báo cáo tài chính công ty M lập ngày 31/12/X6 như sau:

Công ty M

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

	Chưa hợp nhất	Hợp nhất
Tiền mặt	300 000 \$	400 000 \$
Phải thu khách hàng	200 000	125 000
Hàng tồn kho	2 000 000	2 420 000
Tài sản cố định sản xuất	3 000 000	6 090 000
Khấu hao lũy kế	(750 000)	(1285 000)
Chênh lệch mua		210 000
Đầu tư vào công ty F, theo giá trị hợp nhất	2 335 000	
	7085 000	7 960 000
Nợ phải trả	900 000	1 125 000

Phần cổ đông không kiểm soát		650 000
Vốn cổ đông	3 850 000	3 850 000
Lợi nhuận chưa phân phối	2 335 000	2 335 000
	7 085 000	7 960 000
Tài khoản kết quả		
Doanh thu	4 000 000 \$	5 000 000 \$
Thu nhập do đầu tư	230 000	
Tổng thu nhập	4 230 000	5 000 000
GV hàng bán	2 500 000	2 900 000
Chi phí khác	320 000	390 000
Khấu hao	80 000	140 000
Khấu hao Chênh lệch mua		20 000
Phần cổ đông không kiểm soát		100 000
Thuế	250 000	370 000
Tổng	3 150 000	3 920 000
Lợi nhuận thuần	1 080 000	1 080 000
Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối"		
Số dư 01/01	1 755 000 \$	1 755 000 \$
Lợi nhuận thuần	1 080 000	1 080 000
	2 835 000	2 835 000
Cổ tức	500 000	500 000
Số dư 31/12	2 335 000	2 335 000

Biết rằng:

Ngày 01/07/X2, công ty M đã mua 75% cổ phiếu với quyền biểu quyết của công ty F với giá 2 500 000 \$. Khi đó, cổ phiếu

thường của công ty F có giá trị 1 600 000 \$ và lợi nhuận chưa phân phối của nó là 400 000 \$. Chênh lệch khi hợp nhất được phân bổ như sau:

- + 30% cho hàng tồn kho (bị đánh giá thấp đi)
- + 40% cho máy móc thiết bị (có thời gian sử dụng còn lại 8 năm)
- + Số còn lại được khấu hao trong 15 năm.

Ngày 31/12/X6, công ty F nợ công ty M 75 000 \$. Giá trị cổ phiếu của công ty F khi đó không thay đổi, cổ tức năm X6 của công ty này là 200000 \$.

Yêu cầu: Lập báo cáo tài chính của công ty con (công ty F) ngày 31/12/X6.

Bài tập 34

Những số liệu trên bảng cân đối kế toán và tài khoản kết quả của 2 công ty trình bày dưới đây:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày 31/12/X4

	Công ty A	Công ty C
Tiền mặt	40 000 \$	21 000 \$
Phải thu khách hàng	92 000	84 000
Hàng tồn kho	56 000	45 000
Đất đai	20 000	60 000
Tài sản cố định	200 000	700 000
Khấu hao lũy kế	(80 000)	(350 000)
Đầu tư vào công ty C, theo giá trị hợp nhất	344 240	
Tạm ứng cho công ty C	100 000	
	772 240	560 000

Phải trả nhà cung cấp	130 000	96 500
Tạm ứng phải trả		100 000
Vốn cổ đông	400 000	200 000
Lợi nhuận chưa phân phối đầu năm	229 580	154 000
Lợi nhuận thuần trong năm	34 660	17 500
Cổ tức	(22 000)	(8 000)
	772 240	560 000
Tài khoản kết quả - X4		
	Công ty A	Công ty C
Doanh thu	600 000 \$	400 000 \$
Thu nhập từ lãi tiền vay	6 700	
Thu nhập do đầu tư	11 360	
Tổng thu nhập	618 060	400 000
GV hàng bán	334 000	225 000
Khấu hao trong năm	20 000	70 000
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý	207 000	74 000
Chi phí lãi vay	1 700	6 000
Thuế	20 700	7 500
Tổng chi phí	583 400	382 500
Lợi nhuận thuần	34 660	17 500

Biết rằng:

1- Ngày 01/01/X1, công ty A đã đầu tư 80% vào công ty C với giá trị 272000 \$. Tại thời điểm này tài sản thuần của công ty C như sau:

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Hàng tồn kho	20 000 \$	50 000 \$
Đất đai	25 000	45 000
Tài sản cố định (Thời gian sử dụng 15 năm)	60 000	78 000

2- Ngày 01/01/X1, công ty C có số dư tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" là 30 000 \$

3- Chênh lệch mua được khấu hao trong 20 năm.

4- Công ty A hạch toán đầu tư theo phương pháp giá trị hợp nhất.

Yêu cầu:

Lập :

a- Tài khoản kết quả của công ty hợp nhất.

b- Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" của công ty hợp nhất

c- Bảng cân đối kế toán hợp nhất .

Bài tập 35

Ngày 02/01/X1, công ty M đã mua 80% cổ phiếu thường đang lưu hành của công ty F với giá 4 120 000 \$. Khi đó, bảng cân đối kế toán của công ty F và giá thực tế các yếu tố tài sản và nguồn vốn như sau:

	Giá hạch toán	Giá thực tế
Tiền mặt	500 000 \$	500 000 \$
Phải thu khách hàng	1 500 000	1 500 000
Hàng tồn kho	2 000 000	2 200 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	4 500 000	4 500 000
Bằng phát minh sáng chế (giá trị còn lại)	1 000 000	1 500 000
	9 500 000	
Phải trả nhà cung cấp	2 000 000 \$	2 000 000 \$
Vay dài hạn tỷ lệ lãi 10%	3 000 000	3 300 000
Vốn cổ đông	2 000 000	
Lợi nhuận chưa phân phối	2 500 000	
	9 500 000	

Bằng phát minh sáng chế có thời gian khấu hao còn lại là 10 năm, vay dài hạn đến hạn ngày 31/12/X10. Hai công ty sử dụng phương pháp nhập trước - xuất trước để hạch toán hàng tồn kho và khấu hao chênh lệch mua theo phương pháp đường thẳng trong 20 năm.

Ngày 31/12/X3, các báo cáo tài chính của 2 công ty như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

	Công ty M	Công ty F
Tiền mặt	400 000 \$	600 000 \$
Phải thu khách hàng	1 000 000	1 300 000
Hàng tồn kho	4 600 000	1 900 000
Tài sản cố định (Giá trị còn lại)	8 000 000	5 000 000
Bằng phát minh sáng chế (Giá trị còn lại)		700 000
Đầu tư vào công ty F (theo giá trị hợp nhất)	4 362 000	
	18 362 000	9 500 000
Phải trả nhà cung cấp	3 000 000	1 400 000
Vay dài hạn	4 000 000	3 000 000
Vốn cổ đông	5 000 000	2 000 000
Lợi nhuận chưa phân phối	6 362 000	3 100 000
	18 362 000	9 500 000
Tài khoản kết quả		
	Công ty M	Công ty F
Doanh thu	10 000 000 \$	5 000 000 \$
Thu nhập do đầu tư	134 000	
Tổng thu nhập	10 134 000	5 000 000
GV hàng bán	7 000 000	3 000 000

Khấu hao tài sản cố định	900 000	400 000
Khấu hao bằng phát minh sáng chế		100 000
Chi phí lãi vay	480 000	300 000
Chi phí khác	680 000	850 000
Thuế	600 000	150 000
	9 660 000	4 800 000
Lợi nhuận thuần	474 000	200 000
Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối"		
	Công ty M	Công ty F
Số dư 01/01	6 188 000 \$	3 000 000 \$
Lợi nhuận thuần	474 000	200 000
	6 662 000	3 200 000
Cổ tức	300 000	100 000
Số dư 31/12	6 362 000	3 100 000

Yêu cầu: Lập báo cáo tài chính hợp nhất ngày 31/12/X3

PHẦN 4

MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ THUYẾT CÓ LIÊN QUAN

1- CÁC PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT

a- Phương pháp “Giá mua”

Mua doanh nghiệp là giao dịch trong đó tài sản được chuyển giao, nợ phải trả phát sinh hoặc vốn được phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát tài sản thuần và hoạt động của doanh nghiệp khác.

Theo phương pháp “Giá mua”, người ta cộng giá ghi sổ tài sản và nợ phải trả của người mua với giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả của công ty bị mua. Vốn chủ sở hữu của công ty tạo thành là vốn chủ sở hữu của người mua.

Trong trường hợp mua hoán đổi: Một công ty phát hành cổ phiếu để mua công ty khác, nhưng lại bị chính những cổ đông của công ty này kiểm soát trở lại. Về mặt pháp lý doanh nghiệp phát hành cổ phiếu có thể được coi là công ty mẹ, nhưng doanh nghiệp có các cổ đông hiện tại nắm quyền kiểm soát doanh nghiệp mới hợp nhất thực chất mới là doanh nghiệp mua và sẽ có quyền biểu quyết nên doanh nghiệp phát hành lại bị coi là doanh nghiệp bị mua. Doanh nghiệp mua sẽ áp dụng phương pháp kế toán mua đối với tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp phát hành cổ phiếu. Vì vậy:

1) Tài sản thuần của công ty bị mua tiếp tục được ghi nhận theo giá trị ghi sổ;

2) Điều chỉnh vốn cổ đông để loại trừ chi phí mua trong sổ sách của công ty phát hành, đưa vào phần chênh lệch giữa chi phí mua và giá trị hợp lý của cổ phiếu;

3) Tài sản thuần của công ty mua được ghi nhận theo giá trị hợp lý;

4) Lợi thế thương mại là phần chênh lệch giữa chi phí mua trong (2) và giá trị cổ phiếu của tập đoàn trong (3);

Xác định giá mua

Nguyên tắc chung

Theo phương pháp “Giá mua”, *giá mua* là giá trị hợp lý của các khoản mà bên mua đem thanh toán. 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.

Nguyên tắc chung để xác định giá mua phụ thuộc vào bản chất của việc thanh toán. Nếu thanh toán bằng tiền mặt hoặc dưới dạng tài sản thì giá mua là khoản tiền thanh toán hoặc giá trị hợp lý của tài sản. Nếu thanh toán bằng các trái phiếu hoặc chứng khoán giá mua là giá trị hiện tại của chúng, thanh toán bằng cách phát hành cổ phiếu, giá mua là giá trị hợp lý của các cổ phiếu này. Trường hợp phát hành cổ phiếu, việc xác định giá trị hợp lý phải sử dụng tỷ giá trên thị trường chứng khoán có tính đến sự biến động tỷ giá, số lượng giao dịch, phí phát hành, tỷ giá trước và sau ngày mua.

Trường hợp không thể xác định được giá trị hợp lý của các khoản thanh toán, khi đó giá trị hợp lý được lấy bằng phần sở hữu của người mua trong tài sản thuần của công ty bị mua.

Một số trường hợp đặc biệt để xác định giá mua cần tính đến các *khoản thanh toán có điều kiện* - Đây là khoản thanh toán phát sinh khi có kèm theo một số điều kiện xảy ra sau khi mua (Ví dụ mức sinh lợi hoặc giá trị cổ phiếu của doanh nghiệp

mua sau khi mua). Khoản thanh toán có điều kiện được ghi nhận khi điều kiện đặt ra được hoàn tất như cổ phiếu được phát hành hay việc thanh toán được thực hiện. Khoản thanh toán có điều kiện có thể được cộng thêm vào giá mua hoặc trừ lùi khỏi giá mua.

Vào ngày mua khoản thanh toán có điều kiện có thể được ghi nhận ngay vào giá mua nếu khi đó người ta có thể chắc chắn rằng điều kiện sẽ được hoàn tất và mức độ chính xác về giá trị của khoản thanh toán có điều kiện. Trường hợp ngược lại, vào ngày mua, khoản thanh toán có điều kiện chỉ được chú thích vào phụ lục báo cáo tài chính và chỉ được ghi nhận khi điều kiện được hoàn tất.

Khi hạch toán ban đầu về giao dịch mua doanh nghiệp, thông thường có thể ước tính giá trị khoản điều chỉnh giá mua, mặc dù vẫn tồn tại một số yếu tố không chắc chắn nhưng vẫn không làm suy giảm độ tin cậy của thông tin. Nếu các sự kiện trong tương lai không xảy ra, cần phải thay đổi ước tính trên bằng cách điều chỉnh lợi thế thương mại (nếu có).

Xác định giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả đã mua

Tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp mua có thể được ghi nhận một cách riêng rẽ vào ngày mua, nếu thoả mãn cả hai điều kiện:

- Chắc chắn doanh nghiệp sẽ thu được hoặc mất đi các lợi ích kinh tế đi kèm và;

- Doanh nghiệp mua có thể xác định được một cách đáng tin cậy giá gốc hay giá trị hợp lý của chúng.

Các khoản dự phòng nợ phải trả không được ghi nhận tại ngày mua nếu khoản nợ phải trả đó bắt nguồn từ ý muốn chủ quan của doanh nghiệp mua.

Theo IAS 22 và IFRS 3 để tính lợi thế thương mại, tài sản và nợ phải trả của công ty bị mua được xác định theo giá trị hợp lý.

Giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả được xác định như sau:

- Chứng khoán có thể bán được xác định theo giá thị trường ở thời điểm hiện tại;

- Chứng khoán không bán được được xác định bằng giá trị ước tính, có tính đến các đặc điểm như tỷ số/lãi, tỷ lệ tăng trưởng dự tính của chứng khoán cùng loại của các doanh nghiệp tương tự;

- Các khoản phải thu được xác định theo giá trị hiện tại của các khoản tiền sẽ nhận được, theo lãi suất hiện hành thích hợp (-) khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi và chi phí dự tính để thu hồi nợ. Tuy nhiên đối với các khoản chiết khấu của các khoản nợ phải thu ngắn hạn không phải trừ khi nó không đáng kể;

- Hàng tồn kho:

- Thành phẩm, hàng hoá được xác định bằng giá bán (-) Chi phí bán hàng, lợi nhuận dự tính cho hoạt động bán hàng được xác định dựa trên việc bán những thành phẩm, hàng hoá tương tự;

- Sản phẩm dở dang được xác định bằng giá bán (-) Chi phí hoàn thành, chi phí bán hàng hoặc thanh lý, lợi nhuận hợp lý cho việc hoàn thành và bán hàng được xác định dựa trên lợi nhuận của thành phẩm tương tự;

- Nguyên liệu được xác định theo giá thị trường.

- Nhà cửa, vật kiến trúc được xác định theo giá thị trường.

- Máy móc thiết bị được xác định theo giá thị trường có thông qua một hội đồng đánh giá. Khi không có thông tin về giá thị trường do tính chất đặc biệt của máy móc thiết bị hoặc do máy móc thiết bị đó rất hiếm thì được đánh giá theo giá trị thay thế được dùng để tính khấu hao;

- Tài sản cố định vô hình được xác định theo giá trị hợp lý bằng cách:

- Tham khảo thị trường hoạt động;
- Nếu không có thị trường hoạt động thì dựa trên khoản tiền mà doanh nghiệp lẽ ra phải trả vào ngày mua tài sản trong điều kiện nghiệp vụ đó được thực hiện trên cơ sở khách quan dựa trên các thông tin tin cậy hiện có;

- Các tài sản và nợ phải trả là các khoản thuế: Tài sản thuế được xác định theo khoản lợi do không phải nộp thuế khi bị lỗ, nợ phải trả về thuế được xác định theo trị giá khoản thuế phải trả liên quan đến lãi. Các khoản tài sản và nợ phải trả về thuế được xác định sau khi đã tính đến các ảnh hưởng về thuế của các khoản mục theo giá trị hợp lý của chúng không trừ chiết khấu.

- Các khoản phải trả, nợ dài hạn, chi phí phải trả và các khoản phải trả khác được xác định theo giá trị hiện tại của các khoản sẽ phải được thanh toán để đáp ứng các nghĩa vụ của nó theo tỷ lệ lãi suất hiện hành thích hợp. Các khoản nợ ngắn hạn không tính đến khoản chiết khấu nếu sự khác nhau giữa giá trị danh nghĩa của khoản nợ và giá trị sau khi chiết khấu không lớn.

- Các khoản phải thu và phải trả của các hợp đồng đang được thực hiện và các khoản nợ phải trả khác được ghi nhận theo giá trị hiện tại của các khoản phải thanh toán để đáp ứng các nghĩa vụ tính theo lãi suất hiện hành thích hợp.

Phân bổ giá mua, xác định lợi thế thương mại và bất lợi thương mại

Vào ngày mua, doanh nghiệp mua cần phân bổ giá mua cho các yếu tố tài sản cũng như nguồn vốn của doanh nghiệp bị mua.

Các yếu tố tài sản và nguồn vốn được xác định theo tỷ lệ sở hữu của công ty mua từ đó xác định phần tương ứng thuộc về cổ đông thiểu số theo giá trị ghi sổ của công ty bị mua và phần này sẽ được thể hiện trong "Cổ đông thiểu số" bên nguồn vốn. Toàn bộ phần chênh lệch giữa giá mua và phần phân bổ cho các yếu tố tài sản và nguồn vốn được gọi là lợi thế thương mại hoặc bất lợi thương mại.

Toàn bộ các khoản lợi thế thương mại có sẵn trong sổ sách kế toán của công ty bị mua không được ghi nhận.

Để phân bổ giá mua, ta cần thực hiện như sau:

a) Tính toán các yếu tố tài sản có thể xác định được và nguồn vốn thuộc về công ty bị mua dựa trên giá trị hợp lý tại ngày mua;

b) Xác định lợi thế thương mại hay bất lợi thương mại là khoản chênh lệch giữa giá mua và phần sở hữu các yếu tố tài sản và nguồn vốn của công ty bị mua.

$$\begin{array}{l} \text{Thương mại} \\ \text{(Bất lợi thương mại)} \end{array} = \text{Giá mua} - \begin{array}{l} \text{Giá trị hợp lý tài sản} \\ \text{thuần công ty bị mua} \\ \text{theo tỷ lệ sở hữu} \end{array}$$

Lợi thế thương mại

• Ghi nhận lợi thế thương mại

Trường hợp giá mua vượt quá phần sở hữu của công ty mua trong tài sản thuần của công ty bị mua thì phần chênh lệch này được coi là lợi thế thương mại và được ghi nhận như một tài sản.

Lợi thế thương mại phát sinh từ việc mua doanh nghiệp thể hiện khoản tiền mà doanh nghiệp mua phải trả cho các lợi ích kinh tế dự tính thu được trong tương lai. Các lợi ích kinh tế trong tương lai có thể là kết quả của việc hợp nhất giữa các tài sản hoặc từ các tài sản riêng lẻ mà tự nó không đủ điều kiện được ghi nhận trong báo cáo tài chính nhưng đã được doanh nghiệp mua tính đến như một khoản phải thanh toán trong việc mua doanh nghiệp.

• Phân bổ lợi thế thương mại

Theo IFRS 3 lợi thế thương mại không được khấu hao mà người mua cần đánh giá khoản lỗ do tổn thất tài sản hàng năm hoặc khi có những sự kiện gây nên tổn thất tài sản phù hợp với IAS 36 “Lỗ do tổn thất tài sản” sau đó ghi nhận khoản lỗ do tổn

thất tài sản. Như vậy IFRS 3 đã có sự thay đổi so với IAS 22, theo IAS 22, lợi thế thương mại được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của nó.

Những nhân tố cần được xem xét trong việc ước tính thời gian hữu ích của lợi thế thương mại, gồm:

(a) Bản chất và thời gian tồn tại có thể ước tính của hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được mua;

(b) Sự ổn định và thời gian tồn tại có thể dự đoán được của ngành nghề có liên quan đến lợi thế thương mại;

(c) Những thông tin được công bố về đặc điểm của lợi thế thương mại trong ngành nghề tương tự và các chu kỳ có tính chất điển hình của ngành nghề tương tự;

(d) Các ảnh hưởng làm cho sản phẩm trở nên lạc hậu, những thay đổi trong nhu cầu mua sắm sản phẩm và các yếu tố kinh tế khác;

(e) Dự kiến thời gian làm việc của các nhân viên chủ chốt, nguồn cung cấp nguyên vật liệu của doanh nghiệp, đội ngũ lãnh đạo;

(f) Mức phí bảo hành hoặc nguồn vốn cần thiết để thu được lợi ích kinh tế trong tương lai đối với doanh nghiệp mua lại và khả năng cũng như dự định của doanh nghiệp để đạt được mức này;

(g) Kế hoạch hoạt động của đối thủ cạnh tranh;

(h) Thời gian kiểm soát đối với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được mua và những điều khoản của pháp luật, hoặc điều khoản của hợp đồng có ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích.

Việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại thường rất khó. Việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích trở nên kém tin cậy khi thời gian sử dụng hữu ích tăng lên. Thông

thường, lợi thế thương mại có thời gian sử dụng hữu ích không vượt quá 20 năm.

Trường hợp có bằng chứng thuyết phục là lợi thế thương mại có thời gian sử dụng hữu ích lớn hơn 20 năm, khi lợi thế thương mại gắn liền với một tài sản mà thời gian đem lại lợi ích có thể vượt quá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Trong trường hợp thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại vượt quá 20 năm, doanh nghiệp phải:

(a) Phân bổ lợi thế thương mại theo thời gian sử dụng hữu ích ước tính;

(b) Trình bày lý do ước tính thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại trên báo cáo tài chính.

Thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại phải được xem xét lại cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại khác biệt lớn so với ước tính ban đầu thì phải thay đổi thời gian phân bổ. Nếu có sự thay đổi lớn về cách thức thu hồi các lợi ích kinh tế trong tương lai do lợi thế thương mại đem lại thì phương pháp phân bổ cũng phải thay đổi. Trường hợp này phải điều chỉnh chi phí phân bổ của lợi thế thương mại cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Bất lợi thương mại (Lợi thế thương mại âm)

• Ghi nhận bất lợi thương mại

Trường hợp chi phí mua một doanh nghiệp nhỏ hơn phần mà doanh nghiệp sở hữu trong giá trị hợp lý tài sản thuần đã mua vào ngày diễn ra giao dịch trao đổi, thì phần chênh lệch này được ghi nhận là bất lợi thương mại.

Bất lợi thương mại phát sinh có thể do các tài sản bị đánh giá quá cao, các khoản nợ phải trả được ghi nhận thấp hơn hoặc bị bỏ sót. Doanh nghiệp cần đảm bảo là không để tồn tại các hiện tượng này trước khi ghi nhận bất lợi thương mại.

• Xử lý bất lợi thương mại:

Đối với bất lợi thương mại liên quan đến dự đoán của bên mua về khoản lỗ trong tương lai và các khoản chi phí có thể phát sinh đã được trình bày trong kế hoạch mua của doanh nghiệp, được tính toán một cách đáng tin cậy nhưng không phải khoản nợ phải trả tại ngày mua thì phần bất lợi thương mại này được hạch toán là thu nhập trong Báo cáo kết quả kinh doanh khi khoản lỗ và chi phí được ghi nhận trong tương lai.

Ngược lại bất lợi thương mại không liên quan đến các khoản lỗ và chi phí dự tính có thể phát sinh trong tương lai, được xác định một cách đáng tin cậy tại thời điểm mua thì khoản bất lợi thương mại này được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh như sau:

(a) Phần bất lợi thương mại không lớn hơn giá trị hợp lý của các khoản mục phi tiền tệ đã mua cần hạch toán vào thu nhập một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích bình quân còn lại của các tài sản mua có thể khấu hao được;

(b) Phần bất lợi thương mại vượt quá giá trị hợp lý của các khoản mục phi tiền tệ phải hạch toán ngay là thu nhập.

Bất lợi thương mại được trình bày là một khoản giảm trừ tài sản của doanh nghiệp và được phân loại trên Bảng cân đối kế toán giống như khoản lợi thế thương mại.

Lợi ích cổ đông thiểu số

IAS 22 cho phép lựa chọn một trong hai phương pháp: phương pháp chuẩn và phương pháp thay thế để phản ánh lợi ích cổ đông thiểu số.

Theo phương pháp chuẩn, phần tài sản và nợ phải trả được ghi nhận theo giá trị hợp lý vào ngày mua, phần *lợi ích cổ đông thiểu số ghi nhận theo phần tỷ lệ tương ứng nhưng theo giá trị mang sang từ công ty bị mua (giá trị ghi sổ)*.

Theo phương pháp thay thế, tài sản và nợ phải trả được đo lường theo giá trị hợp lý vào ngày mua. *Lợi ích cổ đông thiểu số cũng được phản ánh theo giá trị hợp lý vào ngày đó.* Tuy nhiên theo nội dung mới của IFRS 3 thì phương pháp chuẩn đã bị loại bỏ mà chỉ sử dụng phương pháp thay thế được chấp nhận.

Theo phương pháp chuẩn lợi ích cổ đông thiểu số được tính như sau:

$$\text{Lợi ích cổ đông thiểu số} = \begin{array}{l} \text{Giá trị ghi sổ tài} \\ \text{sản thuần của} \\ \text{công ty con} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ nắm giữ trong} \\ \text{vốn chủ sở hữu của} \\ \text{công ty con} \end{array}$$

Theo phương pháp thay thế được lựa chọn lợi ích cổ đông thiểu số được tính như sau:

$$\text{Lợi ích cổ đông thiểu số} = \begin{array}{l} \text{Giá trị hợp lý tài} \\ \text{sản thuần của} \\ \text{công ty con} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ nắm giữ trong} \\ \text{vốn chủ sở hữu của} \\ \text{công ty con} \end{array}$$

Ngày mua

Để xác định giá mua cũng như giá trị các yếu tố tài sản và nguồn vốn kèm theo, ta phải dựa vào ngày mua. Ngày mua có thể là:

- a) Ngày nhận được tài sản và mất đi khoản thanh toán, hoặc
- b) Ngày mà quyền kiểm soát công ty bị mua chuyển cho công ty mua (ngày ký hợp đồng, thoả thuận hoặc một ngày sau đó được ghi rõ trong hợp đồng)

Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bị mua được phản ánh trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp mua bắt đầu từ ngày mua. Về bản chất, ngày mua là ngày mà từ đó doanh nghiệp mua có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp bị mua để thu được lợi ích từ doanh nghiệp đó. Quyền kiểm soát không được chuyển giao khi chưa thực hiện đủ các điều kiện cần thiết để đảm bảo lợi ích của các

bên liên quan. Tuy nhiên, không nhất thiết một giao dịch phải kết thúc hay giải quyết xong về mặt pháp lý trước khi quyền kiểm soát chuyển giao cho doanh nghiệp mua.

b- Phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung”

Khi cổ đông của hai hay nhiều doanh nghiệp cùng trao đổi cổ phiếu có quyền kiểm soát nhưng không xác định được một trong các bên là bên mua thì ta sử dụng phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung” trên quan điểm là các cổ đông tập hợp nguồn lực của mình để cùng khai thác sử dụng vì lợi ích chung.

Theo phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung”, *các yếu tố tài sản và nguồn vốn trong sổ sách của các bên cũng sẽ trở thành các yếu tố tài sản và nguồn vốn tương ứng của công ty tạo thành theo đúng giá trị ghi sổ của chúng*. Không có một khoản lợi thế thương mại hoặc giá trị hợp lý nào xuất hiện ở phương pháp này. Các công ty thành viên không nhất thiết sử dụng cùng phương pháp hạch toán mà người ta vẫn có thể xác định được giá trị các khoản mục tương ứng trên sổ sách với điều kiện là việc xác định này phù hợp với các doanh nghiệp khác. Một trong các kỹ thuật kế toán này là phương pháp hồi tố đối với báo cáo tài chính của các năm trước.

Lợi nhuận của công ty tạo thành bằng tổng lợi nhuận của các công ty thành viên trong năm diễn ra hợp nhất.

Chi phí hợp nhất

Khi hợp nhất theo phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung”, chi phí phát sinh trực tiếp liên quan đến việc hợp nhất bị loại trừ khi tính toán lợi nhuận thuần vì chi phí này không gắn với hoạt động kinh doanh của công ty tạo thành. Những chi phí này được thể hiện trong khoản mục “Chi phí liên quan đến vốn chủ sở hữu” trong báo cáo tài chính của công ty tạo thành.

Xoá bỏ hợp nhất

Khi tài sản và cổ phiếu của một trong các công ty thành viên được bán cho các cổ đông theo đúng thể thức ban đầu của

nó, hoạt động này được coi là xoá bỏ hợp nhất. Khi đó, báo cáo tài chính của công ty tạo thành cần được phản ánh lại để thể hiện tình trạng tài chính và kết quả kinh doanh của công ty thành viên như là việc hợp nhất chưa bao giờ xảy ra.

Hợp nhất sau ngày lập Bảng cân đối kế toán

Nếu hợp nhất được thực hiện theo phương pháp “Hợp nhất vì lợi ích chung” và việc hợp nhất diễn ra sau ngày lập Bảng cân đối kế toán, kế toán không cần lập lại báo cáo tài chính của công ty tạo thành cho dù việc hợp nhất diễn ra trước ngày công bố báo cáo tài chính của các công ty thành viên.

Khi đó hợp nhất chỉ được thể hiện như một sự kiện xảy ra sau ngày lập báo cáo tài chính và được chú thích trong phần Thuyết minh bổ sung. Phần giải thích phải thể hiện được bản chất của việc hợp nhất, những thay đổi tình trạng tài chính và kết quả được công bố do việc hợp nhất diễn ra.

Vốn chủ sở hữu

Vốn cổ đông của công ty tạo thành bằng tổng vốn cổ đông của các công ty tạo lập. Nếu một trong các công ty phát hành cổ phiếu để trao đổi cổ phiếu với một công ty khác trong cùng tập đoàn, không có một khoản vốn cổ đông mới nào được ghi nhận thêm. Các khoản lãi, lỗ dồn tích của các công ty tạo lập sẽ được tổng hợp lại để tạo thành lãi lỗ của công ty tạo thành.

Trong một số trường hợp vốn cổ phần của công ty tạo thành được hạch toán cao hơn tổng vốn cổ phần của các đơn vị tạo nên nó (chẳng hạn, để thoả mãn yêu cầu về mặt pháp lý). Để thực hiện điều này, người ta có thể chuyển từ khoản phụ trội cổ phiếu hoặc lợi nhuận chưa phân phối sang vốn cổ đông.

Trình bày trên báo cáo tài chính

Khi sử dụng phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung, kết quả hoạt động của năm diễn ra hợp nhất cũng như kết quả của các năm trước cần phản ánh vào chỉ tiêu kết quả tổng hợp của

cả tập đoàn. Trong đó các nghiệp vụ nội bộ tập đoàn liên quan đến tài sản, nguồn vốn, lợi nhuận chưa phân phối, thu nhập, chi phí phải được loại trừ.

Nhiệm vụ của công ty mẹ là chỉ ra cho các cổ đông của mình thấy rõ phương pháp hợp nhất đã được sử dụng để họ có thể hiểu và đánh giá được sự ảnh hưởng của hợp nhất đến báo cáo tài chính. Ngoài việc nêu rõ phương pháp hợp nhất sử dụng, một số yếu tố khác cũng cần được thể hiện như: Tài sản thuần, lợi ích cổ đông thiểu số

Nếu công ty mẹ hợp nhất theo phương pháp "Giá mua", các thông tin sau cần được trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất:

- Mô tả doanh nghiệp mua, số cổ phiếu được mua hay tỷ lệ cổ phiếu có quyền biểu quyết do người mua nắm giữ;
- Phương pháp hợp nhất áp dụng: Phương pháp mua;
- Ngày mua, kỳ báo cáo mà kết quả hoạt động của doanh nghiệp bị mua được đưa vào báo cáo kết quả kinh doanh của công ty mua;
- Tài sản thuần được mua;
- Tổng tài sản bao gồm cả yếu tố hữu hình và vô hình;
- Tổng nguồn vốn;
- Phần cổ đông không kiểm soát đối với tài sản thuần;
- Lợi thế thương mại hoặc bất lợi thương mại;
- Chi phí mua, phương thức thanh toán;
- Cổ phiếu thường;
- Cổ phiếu ưu đãi;
- Nợ dài hạn;
- Tiền mặt;

Nếu công ty mẹ hợp nhất theo phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung, những thông tin sau cần được thể hiện:

- Mô tả các công ty thành viên trong tập đoàn;
- Tỷ lệ cổ phiếu có quyền biểu quyết của các công ty trong phạm vi hợp nhất;
- Phương pháp hợp nhất: Phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung;
- Ngày hợp nhất;
- Tài sản thuần của mỗi đơn vị trong tập đoàn;
- Tổng giá trị ghi sổ của tài sản;
- Tổng nguồn vốn theo giá trị ghi sổ;
- Phần cổ đông không kiểm soát theo giá trị ghi sổ;
- Mô tả số lượng và giá trị của các cổ phiếu có quyền biểu quyết của công ty mẹ ngay sau khi hợp nhất;
- Lợi nhuận gộp, lợi nhuận khác, lợi nhuận thuần (có tính đến việc điều chỉnh các nghiệp vụ nội bộ trong tập đoàn) của mỗi đơn vị trong tập đoàn và phần của cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận thuần.

2- KỸ THUẬT HỢP NHẤT

a- Hợp nhất theo từng cấp

Đây là phương pháp hợp nhất theo từng cấp từ dưới lên, theo trình tự công ty con hợp nhất vào công ty mẹ gần nhất, sau đó hợp nhất tiếp tục vào công ty cấp trên. Kỹ thuật này có thể được gọi là “bà mẹ nhiều con”.

b- Hợp nhất trực tiếp

Hợp nhất trực tiếp được áp dụng trong trường hợp công ty mẹ và các công ty trong phạm vi hợp nhất có mối quan hệ kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp. Kỹ thuật này cần sử dụng tỷ lệ lợi ích:

- Đối với các công ty gia nhập toàn bộ để xác định phần vốn chủ sở hữu thuộc về cổ đông đa số và cổ đông thiểu số;

- Đối với các công ty gia nhập từng phần để tổng hợp các tài khoản theo tỷ lệ lợi ích nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp nhằm xác định tỷ lệ vốn chủ sở hữu trong công ty hợp nhất của tập đoàn;

- Đối với công ty gia nhập tương đương, để thay thế giá trị hạch toán khoản đầu tư bằng phần tương đương trong tài sản thuần của công ty hợp nhất.

Để thực hiện kỹ thuật hợp nhất trực tiếp, ta cần thực hiện các bút toán sau:

- (1): Xác định tỷ lệ lợi ích của tập đoàn;
- (2): Tổng hợp các tài khoản của công ty hợp nhất;
- (3): Phân bổ vốn chủ sở hữu và loại bỏ các khoản đầu tư của công ty hợp nhất;
- (4): Chuyển khoản “Dự trữ” và “Kết quả” của công ty mẹ thành các khoản mục tương ứng của tập đoàn.

Như vậy bảng cân đối kế toán hợp nhất ở hai kỹ thuật hợp nhất đều giống nhau. Tuy nhiên trong thực tế, theo qui định của các chế độ kế toán kỹ thuật hợp nhất theo từng cấp rất ít khi sử dụng. Khi phạm vi hợp nhất phức tạp, bao gồm nhiều khoản đầu tư đan chéo nhau thì phương pháp này trở nên rất phức tạp.

3- PHƯƠNG PHÁP CHUYỂN ĐỔI BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC CÔNG TY CON Ở NƯỚC NGOÀI

Khi một công ty ở nước ngoài nằm trong phạm vi hợp nhất, cần phải chuyển đổi các tài khoản của chúng về đồng tiền hạch toán để thực hiện việc hợp nhất báo cáo tài chính. Đây là một nghiệp vụ vô cùng phức tạp vì các công ty ở nước ngoài hoạt động trong một hoàn cảnh kinh tế và tài chính khác hẳn với các công ty khác trong nước. Nhất là đối với những nước bị “siêu lạm phát”, sự chênh lệch có thể dẫn đến những sai lệch trầm trọng về mặt kế toán, tài chính. Điều mà kế toán cần quan tâm là sử dụng tỷ giá nào để phản ánh một cách trung thực trên giác

độ có thể so sánh được giữa hai nền kinh tế của hai quốc gia và sự thay đổi tỷ giá hối đoái có ảnh hưởng như thế nào đến bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh.

• Phương pháp tỷ giá lịch sử (tỷ giá ban đầu)

Phương pháp này đòi hỏi phải phân biệt rõ các khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ. Vì các khoản mục này sẽ dẫn đến việc sử dụng tỷ giá khác nhau. Khi sử dụng phương pháp này cần chú ý một số điểm sau:

*** Trên bảng cân đối kế toán**

- Sử dụng tỷ giá ban đầu đối với khoản mục phi tiền tệ (tỷ giá vào ngày ghi sổ của tài sản đó);

- Sử dụng tỷ giá đóng cửa (tỷ giá cuối kỳ) đối với các khoản tiền tệ;

- Khoản chênh lệch giữa tài khoản tài sản và tài khoản bên nguồn vốn được đưa vào tài khoản kết quả để làm cân bằng cân đối kế toán.

*** Trên báo cáo kết quả kinh doanh**

- Các khoản thu nhập và chi phí được ghi nhận theo tỷ giá phát sinh. Nếu thu nhập và chi phí phát sinh một cách tương đối đồng đều có thể sử dụng tỷ giá bình quân để ghi nhận;

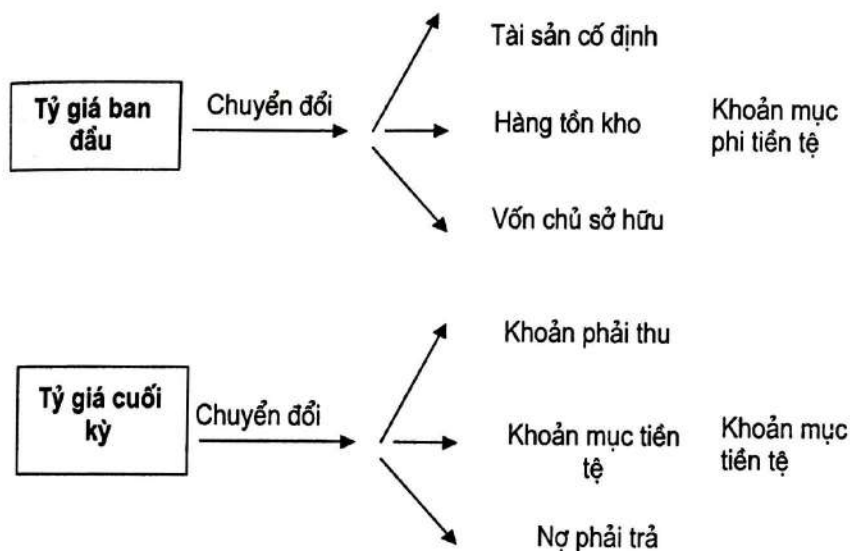
- Tuy nhiên cần ngoại trừ một số khoản sau:

* Chi phí khấu hao được chuyển đổi theo tỷ giá ban đầu cùng với tỷ giá chuyển đổi giá trị tài sản cố định.

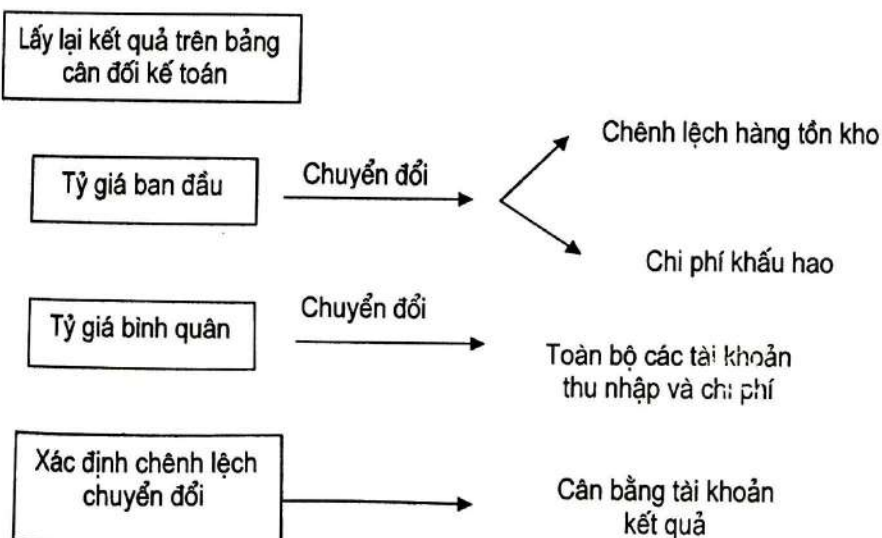
* Phần chênh lệch hàng tồn kho theo tỷ giá hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán.

* Để cân bằng báo cáo kết quả kinh doanh cần sử dụng tài khoản “Chênh lệch chuyển đổi”.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN



BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH



Phương pháp tỷ giá ban đầu có một số khó khăn về lý luận cũng như thực tế. Vì kế toán sẽ khó nhận biết được tỷ giá lịch sử của toàn bộ tài sản cố định trong công ty con ở nước ngoài (các nghiệp vụ mua, bán, giảm giá). Hơn nữa phương pháp này sẽ thích hợp hơn với các công ty con có thời gian hoạt động ở nước ngoài khá lâu, nhưng vẫn giữ những mối quan hệ mật thiết với công ty mẹ trong nước đó là những mối liên hệ về tài chính, thương mại mà công ty mẹ chiếm ưu thế. Cũng cần khẳng định rằng thực chất trong trường hợp này các công ty con chỉ là sự nối dài hoạt động của công ty mẹ nên mọi sự đánh giá cần được thiết lập như chính công ty mẹ đã thực hiện trực tiếp các nghiệp vụ ấy.

• **Phương pháp tỷ giá đóng cửa (tỷ giá cuối kỳ)**

Phương pháp này sử dụng tỷ giá vào ngày kết thúc niên độ kế toán để chuyển đổi toàn bộ các yếu tố tài sản, nguồn vốn, tiền tệ, phi tiền tệ về với đồng tiền hạch toán của công ty mẹ.

Cũng như vậy, thu nhập, chi phí cũng được chuyển đổi theo tỷ giá cuối niên độ, tuy nhiên khả năng sử dụng tỷ giá trung bình sẽ thích hợp hơn. Theo giả thiết này, khoản chênh lệch sẽ được đặt vào khoản mục “Chênh lệch chuyển đổi” ở bên nguồn vốn của bảng cân đối kế toán đối với lợi nhuận nhận được từ công ty hợp nhất và trong khoản mục “Lợi tức cổ đông thiểu số” đối với khoản chênh lệch cho cổ đông thiểu số.

Báo cáo kết quả kinh doanh

- Sử dụng tỷ giá cuối niên độ để chuyển đổi thu nhập và chi phí (Bao gồm cả khấu hao và dự phòng), tuy nhiên tỷ giá trung bình cũng cho phép sử dụng để phản ánh trung thực hơn kết quả kinh doanh;

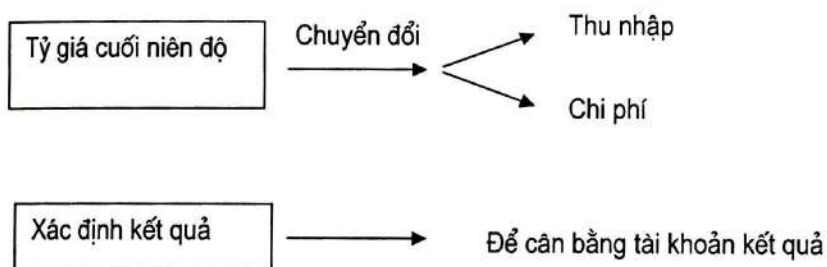
- Kết quả được xác định bằng khoản chênh lệch giữa thu nhập và chi phí để cân đối tài khoản kết quả.

Bảng cân đối kế toán

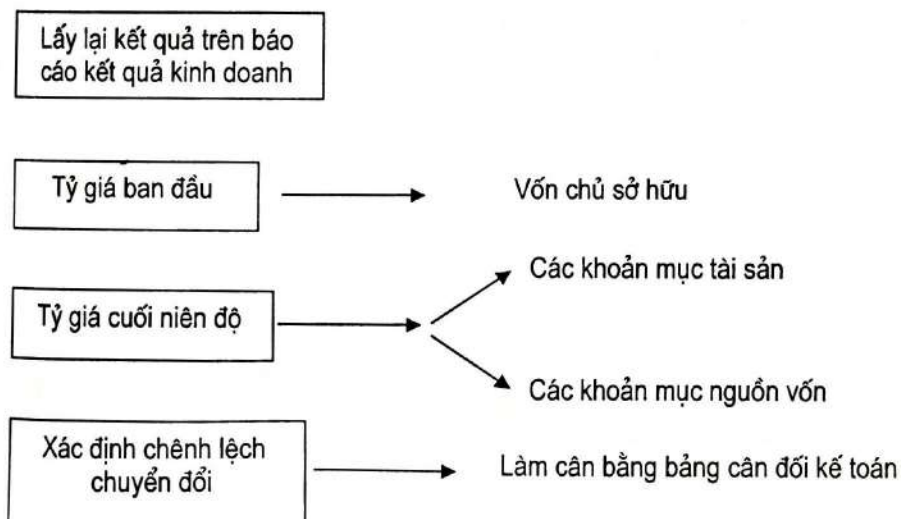
- Sử dụng tỷ giá ban đầu để chuyển đổi vốn chủ sở hữu;

- Sử dụng tỷ giá cuối niên độ để chuyển đổi toàn bộ các khoản mục khác của bên tài sản và nguồn vốn;
- Lấy lại kết quả của báo cáo kết quả kinh doanh.
- Xác định “Chênh lệch chuyển đổi” bằng hiệu số giữa tài sản và nguồn vốn để cân bằng bảng cân đối kế toán.

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH



BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN



So với phương pháp tỷ giá ban đầu, phương pháp tỷ giá cuối niên độ đơn giản và dễ áp dụng hơn. Tuy nhiên phương pháp này vẫn tồn tại một nhược điểm căn bản. Đó là, trong những trường hợp tỷ giá biến động lớn, tài sản cố định có thể chịu sự thay đổi giá nhiều. Chính vì thế phương pháp này làm người đọc phải rất cẩn trọng đối với báo cáo tài chính hợp nhất. Đây là phương pháp thường được áp dụng cho các công ty con ở nước ngoài có một số tự chủ nhất định về kinh tế, tài chính đối với công ty mẹ trong nước hoặc đối với các công ty hợp nhất khác.

Để sử dụng hai phương pháp trên, ta cần có một số chú ý sau:

- Với phương pháp tỷ giá ban đầu, việc chuyển đổi các khoản mục cần được thực hiện cho bảng cân đối kế toán trước báo cáo kết quả kinh doanh. Khoản “Chênh lệch chuyển đổi” đặt ở báo cáo kết quả kinh doanh.

- Với phương pháp tỷ giá cuối niên độ, ngược lại, cần xử lý báo cáo kết quả kinh doanh trước bảng cân đối kế toán. Khoản “Chênh lệch chuyển đổi” đặt ở bảng cân đối kế toán.

4- CÁC PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG TỔNG THỂ HỢP NHẤT

Hợp nhất chính là việc thay thế một khoản mục đầu tư trên bảng cân đối kế toán của một doanh nghiệp bằng phần vốn chủ sở hữu của công ty hợp nhất. Theo bản chất của công ty hợp nhất và công ty bị hợp nhất, việc thay thế này có thể mang những thể thức khác nhau.

Một doanh nghiệp bị kiểm soát toàn bộ (kiểm soát độc quyền), việc thay thế được thực hiện theo phương pháp hợp nhất toàn bộ các khoản mục thuộc bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh của hai công ty.

Nếu một công ty chịu sự ảnh hưởng đáng kể (công ty liên kết) của một công ty khác, hợp nhất là việc thay thế giá trị ghi

sổ khoản đầu tư của công ty mẹ bằng tài sản thuần của công ty hợp nhất.

Các thể thức hợp nhất trên tương ứng với ba phương pháp hợp nhất đó là: Hợp nhất toàn bộ, hợp nhất theo tỷ lệ và hợp nhất tương đương. Tuy nhiên trong trường hợp khó phân định sự kiểm soát để xác định sử dụng phương pháp nào trong hai phương pháp hợp nhất toàn bộ và hợp nhất theo tỷ lệ thì kế toán nên sử dụng phương pháp hợp nhất tương đương.

a- Phương pháp hợp nhất toàn bộ

Về nguyên tắc phương pháp hợp nhất toàn bộ dành riêng cho các doanh nghiệp đặt dưới quyền kiểm soát độc quyền, với phương pháp này kế toán sẽ có một tầm nhìn rộng hơn về tình hình tài sản, tình trạng tài chính cũng như kết quả của toàn bộ các công ty hình thành nên một thực thể hợp nhất duy nhất.

Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho phép phân tích những tiềm năng của cả tập đoàn trên góc độ kinh tế, tài chính cũng như các hoạt động của các công ty con như một sự vươn dài hoạt động của công ty mẹ. Tuy nhiên cho dù có sự dồn tích các tài khoản trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh nhưng người đọc cũng nhận biết được phần lợi ích không thuộc tập đoàn đó là lợi ích cổ đông thiểu số.

Về nguyên tắc, phương pháp này thực hiện cộng dồn toàn bộ các khoản mục của bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh của các công ty con và công ty mẹ để công ty mẹ thể hiện quyền kiểm soát toàn bộ của mình, sau đó loại trừ phần vốn chủ sở hữu và kết quả của lợi ích cổ đông thiểu số.

Phương pháp hợp nhất toàn bộ được thực hiện trên cơ sở các bước sau:

- Cộng số học các khoản mục của bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh công ty mẹ và công ty con sau một số các xử lý;

- Loại trừ các nghiệp vụ nội bộ;
- Phân bổ vốn chủ sở hữu và kết quả cho lợi ích cổ đông đa số và thiểu số.

b- Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ

Thông thường, phương pháp hợp nhất từng phần (hợp nhất theo tỷ lệ) được áp dụng trong trường hợp các doanh nghiệp đồng kiểm soát, trong đó quyền kiểm soát được chia sẻ cho một số giới hạn các cổ đông hoặc người sáng lập. Đây là phương pháp thay thế giá trị ghi sổ các khoản đầu tư của công ty hợp nhất bằng phần sở hữu lợi ích của công ty mẹ hay công ty nắm giữ đối với các yếu tố tài sản và nguồn vốn của một công ty.

Hợp nhất theo tỷ lệ là một trường hợp đặc biệt của hợp nhất toàn bộ vì theo đó việc gia nhập các tài khoản của công ty hợp nhất chỉ giới hạn ở phần tỷ lệ nắm giữ bởi công ty đầu tư.

Phương pháp này được tiến hành như sau:

- Gia nhập các tài khoản của công ty hợp nhất theo tỷ lệ sở hữu các yếu tố trên bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh sau một số xử lý;
- Loại trừ các nghiệp vụ nội bộ.

So với phương pháp hợp nhất toàn bộ phương pháp này không thể hiện một cách tổng thể tình hình tài chính của cả tập đoàn vì nó chỉ thể hiện phần lợi ích nắm giữ bởi công ty mẹ mà không cho thấy phần thuộc về các cổ đông khác.

c- Phương pháp hợp nhất tương đương

Phương pháp hợp nhất tương đương về mặt nguyên tắc chỉ áp dụng trong trường hợp công ty mẹ có sự ảnh hưởng đáng kể đối với công ty hợp nhất. Tuy nhiên phương pháp này cũng được sử dụng khi các công ty kiểm soát độc quyền và đồng kiểm soát không thể hợp nhất toàn bộ hay hợp nhất tỷ lệ.

Hợp nhất tương đương được hiểu một cách đơn giản là việc thay thế khoản đầu tư bằng khoản vốn chủ sở hữu tương ứng với phần nắm giữ trong vốn chủ sở hữu của công ty hợp nhất.

Nói cách khác hợp nhất tương đương là thay thế trực tiếp giá trị ghi sổ của khoản đầu tư nắm giữ bởi công ty mẹ bằng phần tương đương trong giá trị tài sản thuần của công ty hợp nhất.

So với các phương pháp trước phương pháp này không thực hiện việc tổng cộng toàn bộ hay từng phần các khoản mục của báo cáo kết quả kinh doanh giữa công ty hợp nhất và công ty mẹ mà tính toán phần kết quả từ công ty hợp nhất để bổ sung vào kết quả hợp nhất.

BỘ TÀI CHÍNH
Số: 100/2005/QĐ-BTC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 28 tháng 12 năm 2005

QUYẾT ĐỊNH
Về việc ban hành và công bố
bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5)

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

- Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;
- Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 01/7/2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức bộ máy Bộ Tài chính;

Để đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, tài chính, nâng cao chất lượng thông tin kế toán cung cấp trong nền kinh tế quốc dân và để kiểm tra, kiểm soát chất lượng công tác kế toán;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán và Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5) có số hiệu và tên gọi sau đây:

- Chuẩn mực số 11 – “Hợp nhất kinh doanh”;

- Chuẩn mực số 18 – “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”;

- Chuẩn mực số 19 – “Hợp đồng bảo hiểm”;

- Chuẩn mực số 30 – “Lãi trên cổ phiếu”.

Điều 2: Bốn (04) Chuẩn mực kế toán Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định này được áp dụng đối với tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

Điều 3: Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng công báo. Các chế độ kế toán cụ thể phải căn cứ vào bốn chuẩn mực kế toán được ban hành kèm theo Quyết định này để sửa đổi, bổ sung cho phù hợp.

Điều 4: Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị liên quan thuộc Bộ Tài chính chịu trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Quyết định này.

KT. BỘ TRƯỞNG

THỨ TRƯỞNG

Trần Văn Tá

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 11 HỢP NHẤT KINH DOANH

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua. Bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, các khoản nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lợi thế thương mại.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc hạch toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.

03. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

a) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được thực hiện dưới hình thức liên doanh;

b) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh cùng dưới một sự kiểm soát chung;

c) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến hai hoặc nhiều doanh nghiệp tương hỗ;

d) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được hợp nhất lại để hình thành một đơn vị báo cáo thông qua một hợp đồng mà không xác định được quyền sở hữu.

Xác định hợp nhất kinh doanh

04. Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh. Khi một doanh nghiệp mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì phải phân bổ giá phí của nhóm tài sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản đó dựa trên giá trị hợp lý tương ứng tại ngày mua.

05. Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: Một doanh nghiệp có thể mua cổ phần của một doanh nghiệp khác; mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác, gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác; mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Việc mua, bán có thể được thực hiện bằng việc phát hành công cụ vốn hoặc thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc thành lập một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc các tài sản thuần đã được chuyển giao, hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

06. Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị

mua sẽ là công ty con. Trường hợp này, bên mua sẽ áp dụng Chuẩn mực này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của mình. Công ty mẹ sẽ trình bày phần sở hữu của mình trong công ty con trên báo cáo tài chính riêng của mình như là khoản đầu tư vào công ty con (Theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”).

07. Hợp nhất kinh doanh có thể liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó. Hợp nhất kinh doanh theo hình thức này không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con.

08. Hợp nhất kinh doanh trong chuẩn mực này bao gồm cả việc hợp nhất kinh doanh trong đó một doanh nghiệp được nắm quyền kiểm soát đối với các doanh nghiệp khác nhưng ngày nắm quyền kiểm soát (ngày mua) không trùng với ngày nắm quyền sở hữu (ngày trao đổi). Trường hợp này có thể phát sinh khi bên được đầu tư đồng ý với thoả thuận mua lại cổ phiếu với một số nhà đầu tư và do đó quyền kiểm soát của bên được đầu tư thay đổi.

09. Chuẩn mực này không quy định về kế toán các khoản vốn góp liên doanh của các bên góp vốn liên doanh (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”).

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp chịu sự kiểm soát chung

10. Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung là hợp nhất kinh doanh, trong đó tất cả các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát lâu dài bởi cùng một bên hoặc nhiều bên kể cả trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh và việc kiểm soát là lâu dài.

11. Nhóm cá nhân có quyền kiểm soát một doanh nghiệp khác khi họ có 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, theo thoả thuận hợp đồng. Do đó, việc hợp nhất kinh doanh theo hình thức này sẽ không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này trong trường hợp cùng một nhóm cá nhân có quyền lợi chung cao nhất chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của từng đơn vị tham gia hợp nhất nhằm đạt được lợi ích từ hoạt động của các đơn vị đó theo thoả thuận hợp đồng và quyền lợi chung cao nhất đó là lâu dài.

12. Một cá nhân hoặc nhóm cá nhân có thể cùng nhau kiểm soát một đơn vị theo một thoả thuận hợp đồng mà cá nhân hoặc nhóm cá nhân đó không phải lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kế toán. Vì vậy, các đơn vị tham gia hợp nhất không được coi như một phần của báo cáo tài chính hợp nhất cho việc hợp nhất kinh doanh của các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

13. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong từng đơn vị tham gia hợp nhất trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh không liên quan đến việc xác định hợp nhất có bao gồm các đơn vị dưới sự kiểm soát chung không. Một trong những đơn vị tham gia hợp nhất là công ty con không được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con" sẽ không liên quan đến việc xác định việc hợp nhất có liên quan đến các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Ngày mua: Là ngày mà bên mua có quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

Ngày ký kết: Là ngày ghi trên hợp đồng khi đạt được thoả thuận giữa các bên tham gia hợp nhất và ngày thông báo công khai trong trường hợp công ty niêm yết trên thị trường chứng

khoán. Trường hợp mua mang tính thôn tính, ngày sớm nhất thoả thuận giữa các bên hợp nhất đạt được là ngày có đủ các chủ sở hữu của bên bị mua chấp thuận đề nghị của bên mua về việc nắm quyền kiểm soát của bên bị mua.

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 được 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 đơn vị báo cáo.

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh dưới sự kiểm soát chung: Là hợp nhất kinh doanh trong đó các doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát của cùng một bên hoặc một nhóm các bên cả trước và sau khi hợp nhất kinh doanh và sự kiểm soát đó là lâu dài.

Nợ tiềm tàng: Theo Chuẩn mực kế toán số 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 hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không 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.

Kiểm soát: Là quyền chỉ 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.

Ngày trao đổi: Là ngày mua khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện trong một giao dịch đơn lẻ. Khi việc hợp nhất kinh doanh liên quan đến nhiều giao dịch, ví dụ việc hợp nhất đạt được theo từng giai đoạn bằng việc mua cổ phần liên tiếp, ngày trao đổi là ngày mỗi khoản đầu tư đơn lẻ đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua.

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.

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.

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.

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.

Lợi ích của cổ đông thiểu số: Là một phần của kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được

xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con.

Doanh nghiệp tương hỗ: Là doanh nghiệp không thuộc quyền sở hữu của nhà đầu tư nhưng mang lại chi phí thấp hơn hoặc các lợi ích kinh tế khác trực tiếp hay theo tỷ lệ cho những người có quyền hoặc những người tham gia, như công ty bảo hiểm tương hỗ hoặc đơn vị hợp tác tương hỗ.

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

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.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phương pháp kế toán

14. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải được kế toán theo phương pháp mua.

Phương pháp mua xem xét việc hợp nhất kinh doanh trên quan điểm là doanh nghiệp thôn tính các doanh nghiệp khác được xác định là bên mua. Bên mua mua tài sản thuần và ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu, kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Việc xác định giá trị tài sản và nợ phải trả của bên mua không bị ảnh hưởng bởi giao dịch hợp nhất cũng như không một tài sản hay nợ phải trả thêm nào của bên mua được ghi nhận là kết quả từ giao dịch do chúng không phải là đối tượng của giao dịch này.

Áp dụng phương pháp mua

Áp dụng phương pháp mua gồm các bước sau:

Xác định bên mua;

Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Xác định bên mua

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác.

Do phương pháp mua xem xét hợp nhất kinh doanh theo quan điểm của bên mua nên phương pháp này giả định rằng một trong những bên tham gia giao dịch hợp nhất kinh doanh có thể được xác định là bên mua.

Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh đó. Một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ được coi là nắm được quyền kiểm soát của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác khi doanh nghiệp đó nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp khác đó trừ khi quyền sở hữu đó không gắn liền quyền kiểm soát. Nếu một trong số các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác thì doanh nghiệp đó vẫn có thể có được quyền kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất do kết quả của hợp nhất kinh doanh mà có; nếu:

Quyền lớn hơn 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp kia nhờ có một thoả thuận với các nhà đầu tư khác;

Quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp khác theo một qui chế hay một thoả thuận;

Quyền bỏ nhiệm, bãi miễn đa số thành viên Hội đồng quản trị (hoặc một bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác; hoặc

Quyền bỏ phiếu quyết định trong các cuộc họp Hội đồng quản trị (hoặc bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác.

20. Một số trường hợp khó xác định được bên mua thì việc xác định bên mua có thể dựa vào các biểu hiện sau, ví dụ:

Nếu giá trị hợp lý của một doanh nghiệp tham gia hợp nhất lớn hơn nhiều so với giá trị hợp lý của các doanh nghiệp khác cùng tham gia hợp nhất thì doanh nghiệp có giá trị hợp lý lớn hơn thường được coi là bên mua;

Nếu hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc trao đổi các công cụ vốn thông thường có quyền biểu quyết để đổi lấy tiền hoặc các tài sản khác thì doanh nghiệp bỏ tiền hoặc tài sản khác ra thường được coi là bên mua;

Nếu hợp nhất kinh doanh mà ban lãnh đạo của một trong các doanh nghiệp tham gia hợp nhất có quyền chi phối việc bổ nhiệm các thành viên ban lãnh đạo của doanh nghiệp hình thành từ hợp nhất kinh doanh thì doanh nghiệp tham gia hợp nhất có ban lãnh đạo có quyền chi phối đó thường là bên mua.

Khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện thông qua việc trao đổi cổ phiếu thì đơn vị phát hành cổ phiếu thường được coi là bên mua. Tuy nhiên, cần xem xét thực tế và hoàn cảnh cụ thể để xác định đơn vị hợp nhất nào có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác để đạt được lợi ích từ hoạt động của đơn vị đó. Một số trường hợp hợp nhất kinh doanh như mua hoán đổi, bên mua là doanh nghiệp có cổ phiếu đã được mua và doanh nghiệp phát hành là bên bị mua. Ví dụ, để nhằm mục đích được niêm yết trên thị trường chứng khoán, một công ty chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán có một thoả thuận để được một công ty nhỏ hơn nhưng đang được

niêm yết trên thị trường chứng khoán mua lại. Mặc dù về mặt pháp lý công ty đang niêm yết được xem như công ty mẹ và công ty chưa niêm yết là công ty con, nhưng công ty con sẽ là bên mua nếu có quyền kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ đó. Thông thường, bên mua lại là đơn vị lớn hơn, tuy nhiên có một số tình huống doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại doanh nghiệp lớn hơn. Phần hướng dẫn về kế toán mua hoán đổi được trình bày trong các đoạn từ A1-A15 Phụ lục A.

Khi một doanh nghiệp mới được thành lập phát hành công cụ vốn để tiến hành hợp nhất kinh doanh thì một trong những đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất sẽ được xác định là bên mua trên cơ sở các bằng chứng sẵn có.

Tương tự, khi hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, đơn vị nào tồn tại trước khi tiến hành hợp nhất sẽ được xác định là bên mua dựa trên các bằng chứng sẵn có. Việc xác định bên mua trong những trường hợp như vậy sẽ bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất nào bắt đầu tiến hành giao dịch hợp nhất và liệu tài sản hoặc doanh thu của một trong những đơn vị tham gia hợp nhất có lớn hơn đáng kể so với những đơn vị khác không.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

24. 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.

25. 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:

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.

26. 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 của đoạn 24 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.

27. 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 được sử dụng, trừ một số ít trường hợp. Các bằng chứng và cách tính toán khác 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 có ít giao dịch. 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 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 kỳ 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.

28. 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.

29. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn 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 khác 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.

30. Chi phí thoả thuận và 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.

31. 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.

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

32. Khi thoả 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 chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

33. Thoả 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.

34. Khi thoả 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.

35. 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.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả hoặc nợ tiềm tàng

36. Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thoả mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37, trừ các tài sản dài hạn (hoặc nhóm các tài sản thanh lý) được phân loại là nắm giữ để bán sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán chúng. Chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã ghi nhận được hạch toán theo quy định từ đoạn 50 đến đoạn 54.

37. 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 thoả mãn các tiêu chuẩn sau tại ngày mua:

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

38. Báo cáo kết quả hoạt động 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 dựa trên giá phí hợp nhất kinh doanh. Ví dụ, chi phí khấu hao tài sản cố định sau ngày mua được tính vào báo cáo kết quả hoạt động 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.

39. Việc áp dụng phương pháp mua được bắt đầu từ ngày mua, là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Vì kiểm soát là quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó, do vậy, không nhất thiết giao dịch hợp nhất phải hoàn tất hoặc kết thúc theo quy định của pháp luật trước khi bên mua đạt được quyền kiểm soát. Những sự kiện quan trọng liên quan đến việc hợp nhất kinh doanh phải được xem xét khi đánh giá việc bên mua đã đạt được quyền kiểm soát hay chưa.

40. Vì bên mua ghi nhận các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua khi thoả mãn các tiêu chuẩn quy định tại đoạn 37, phần lợi ích của cổ đông thiểu số của bên bị mua được phản ánh theo phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này. Đoạn A16 và A17 của Phụ lục A hướng dẫn cách xác định giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua cho mục đích phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

Tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua

41. Theo đoạn 36, bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ phần giá phí hợp nhất kinh doanh được phân bổ nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua tồn tại vào ngày mua và thoả mãn các tiêu chuẩn trong đoạn 37. Vì thế:

a) Bên mua phải ghi nhận khoản nợ để thay thế hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua như một phần được phân bổ của giá phí hợp nhất kinh doanh khi tại ngày mua bên bị mua đã tồn tại một khoản nợ để tái cơ cấu và đã ghi nhận theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”; và

b) Khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua không được ghi nhận khoản nợ phải trả về khoản lỗ trong tương lai hoặc về các chi phí khác dự kiến sẽ phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh.

42. Khoản thanh toán mà doanh nghiệp phải trả theo cam kết trong hợp đồng, ví dụ trả cho người lao động hoặc người cung cấp trong trường hợp doanh nghiệp đó bị mua lại do hợp nhất kinh doanh, là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp và được coi là khoản nợ tiềm tàng cho tới khi việc hợp nhất kinh doanh chắc chắn xảy ra. Nghĩa vụ theo cam kết trong hợp đồng đó được doanh nghiệp ghi nhận là khoản nợ phải trả theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” khi việc hợp nhất kinh doanh trở nên chắc chắn và khoản nợ có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Vì thế, khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện, khoản nợ phải trả đó của bên bị mua sẽ được bên mua ghi nhận bằng cách phân bổ một phần giá phí hợp nhất kinh doanh cho nó.

43. Trường hợp, 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, thì 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 cho kế hoạch tái cơ cấu đó khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

44. Các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được được ghi nhận theo đoạn 36 gồm tất cả các tài sản và nợ phải trả của bên bị mua mà bên mua đã mua hoặc thừa nhận, bao gồm cả tài sản tài chính và nợ tài chính. Chúng có thể bao gồm cả các tài sản và nợ phải trả trước đây chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bị mua do không đủ tiêu chuẩn ghi nhận trước khi việc mua diễn ra. 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 trước khi hợp nhất kinh doanh, nay đủ điều kiện ghi nhận là một tài sản có thể xác định được theo đoạn 36 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.

Tài sản cố định vô hình của bên bị mua

Theo đoạn 37, 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 số 04 "Tài sản cố định vô hình", và khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Chuẩn mực kế toán số 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.

Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua

Theo đoạn 37, 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. 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 tại đoạn 55; và

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

Đoạn A16 (k) của Phụ lục A hướng dẫn việc xác định giá trị hợp lý của khoản 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 theo quy định tại đoạn 36. Giá trị khoản nợ tiềm tàng được xác định theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”

Quy định trong đoạn 47 không áp dụng cho hợp đồng được kế toán theo Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính. Tuy nhiên, các cam kết vay được loại trừ khỏi phạm vi của Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính không phải là các cam kết cung cấp các khoản vay với mức lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường sẽ được hạch toán vào nợ tiềm tàng của bên bị mua, nếu tại ngày mua, không chắc chắn rằng việc giảm các lợi ích kinh tế là cần thiết để thanh toán nghĩa vụ hoặc nếu giá trị của nghĩa vụ không được xác định một cách đáng tin cậy. Theo đoạn 37, những cam kết vay như vậy được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh khi giá trị hợp lý được xác định một cách đáng tin cậy.

Các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh là ngoài phạm vi của

Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”. Tuy nhiên, bên mua sẽ phải trình bày các thông tin về các khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” cho mỗi loại dự phòng.

Lợi thế thương mại

Tại ngày mua, bên mua sẽ:

a) Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và

b) Xác định giá trị ban đầu của lợi thế thương mại theo giá gốc, là phần chênh lệch của giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận theo quy định tại đoạn 36.

Lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế ước tính thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt.

Nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua không thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37 về ghi nhận riêng biệt tại ngày mua thì sẽ ảnh hưởng đến khoản lợi thế thương mại được ghi nhận (được kế toán theo đoạn 55), bởi vì lợi thế thương mại được xác định là phần giá trị còn lại trong giá phí của hợp nhất kinh doanh sau khi ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua.

53. Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang

lại cho doanh nghiệp. Thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận.

Phương pháp phân bổ phải phản ánh được cách thức thu hồi lợi ích kinh tế phát sinh từ lợi thế thương mại. Phương pháp đường thẳng được sử dụng phổ biến trừ khi có bằng chứng thuyết phục cho việc áp dụng phương pháp phân bổ khác phù hợp hơn. Phương pháp phân bổ phải được áp dụng nhất quán cho các thời kỳ trừ khi có sự thay đổi về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của lợi thế thương mại đó.

54. Thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại phải được xem xét lại cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại khác biệt lớn so với ước tính ban đầu thì phải thay đổi thời gian phân bổ. Nếu có sự thay đổi lớn về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế trong tương lai do lợi thế thương mại đem lại thì phương pháp phân bổ cũng phải thay đổi. Trường hợp này phải điều chỉnh chi phí phân bổ của lợi thế thương mại cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và phải được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Khoản vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí hợp nhất kinh doanh

55. Nếu phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng được ghi nhận theo quy định tại đoạn 36 vượt quá giá phí hợp nhất kinh doanh thì bên mua phải:

Xem xét lại việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

Ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

56. Một khoản thu nhập đã ghi nhận theo đoạn 55 có thể bao gồm một hoặc tất cả các yếu tố sau đây:

Những sai sót khi xác định giá trị hợp lý của giá phí hợp nhất kinh doanh hoặc của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua. Giá phí dự kiến có thể phát sinh của bên bị mua đã không phản ánh chính xác theo giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng của bên bị mua là nguyên nhân tiềm tàng của những sai sót này.

b) Quy định của Chuẩn mực kế toán về xác định giá trị tài sản thuần có thể xác định được đã mua ở mức không phải giá trị hợp lý nhưng được coi như giá trị hợp lý nhằm mục đích phân bổ giá phí của việc hợp nhất kinh doanh, như hướng dẫn trong Phụ lục A về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua; hướng dẫn xác định cho tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu.

c) Khoản giảm giá mua.

Hợp nhất kinh doanh được hoàn thành trong từng giai đoạn

57. Hợp nhất kinh doanh thường liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi, như giao dịch mua cổ phiếu liên tiếp. Khi đó, mỗi giao dịch trao đổi sẽ được bên mua xử lý một cách riêng biệt bằng cách sử dụng giá phí của giao dịch và thông tin về giá trị hợp lý tại ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại liên quan đến từng giao dịch đó. Do đó, việc so sánh giá phí của các khoản đầu tư đơn lẻ với lợi ích của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua được thực hiện ở từng bước.

58. Nếu hợp nhất kinh doanh liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua có thể có chênh lệch tại mỗi ngày diễn ra giao dịch trao đổi, vì:

a) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua được trình bày lại một cách ước lượng theo giá trị hợp lý của chúng tại mỗi ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại gắn với từng giao dịch; và

b) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua sau đó phải được bên mua ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua.

59. Trước khi được coi là hợp nhất kinh doanh, một giao dịch có thể được coi là khoản đầu tư vào công ty liên kết và được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" theo phương pháp giá gốc.

Kế toán ban đầu được xác định tạm thời

60. 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.

61. 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. 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 là 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 theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh tương ứng với khoản 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.

Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất

62. Ngoại trừ các trường hợp đã quy định tại các đoạn 33, 34 và 64, 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 theo Chuẩn mực kế toán số 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 giao dịch 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 Chuẩn mực kế toán số 29, ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai.

63. Chuẩn mực kế toán số 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 tại đoạn 55 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).

Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau khi hoàn tất việc kế toán ban đầu

64. Nếu lợi ích tiềm tàng của các khoản lỗ tính thuế chuyển sang năm sau của bên bị mua hoặc các tài sản thuế thu nhập hoãn lại khác không thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 đối với việc ghi nhận riêng rẽ, khi việc hợp nhất kinh doanh được kế toán ban đầu nhưng được thực hiện sau đó, bên mua sẽ ghi nhận lợi ích đó là thu nhập thuế hoãn lại phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp". Ngoài ra, bên mua sẽ:

a) Giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại tới mức sẽ được ghi nhận nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là tài sản có thể xác định từ ngày mua; và

b) Ghi nhận khoản giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại là chi phí.

Tuy nhiên, việc ghi nhận này không làm phát sinh khoản vượt trội hay làm tăng khoản thu nhập đã được ghi nhận trước đó theo quy định tại đoạn 55.

Trình bày báo cáo tài chính

65. Bên mua phải trình bày các thông tin để người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được bản chất và ảnh hưởng về tài chính phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh đến:

a) Trong kỳ;

b) Sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

66. Bên mua phải trình bày thông tin sau cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong kỳ:

a) Tên và diễn giải liên quan đến các bên tham gia hợp nhất kinh doanh;

b) Ngày mua;

c) Tỷ lệ phần trăm (%) công cụ vốn có quyền biểu quyết được mua;

d) Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Khi công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành và các công cụ này được cấu thành là một bộ phận của giá phí hợp nhất kinh doanh, cần trình bày các thông tin sau:

(i) Số lượng công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành;

(ii) Giá trị hợp lý của các công cụ vốn trên và cơ sở xác định giá trị hợp lý đó. Nếu không có giá phát hành tại thời điểm giao dịch thì sẽ trình bày các giả định chủ yếu được sử dụng để xác định giá trị hợp lý. Nếu có giá phát hành vào thời điểm giao dịch nhưng không được sử dụng là cơ sở để xác định giá phí hợp nhất kinh doanh thì phải trình bày lý do không sử dụng giá phát hành, phương pháp và các giả định chủ yếu sử dụng dùng để xác định giá trị hợp lý cho công cụ vốn; và các khoản chênh lệch tích lũy giữa giá trị và giá phát hành công cụ vốn;

e) Chi tiết của bất kỳ hoạt động nào được doanh nghiệp quyết định thanh lý sau hợp nhất kinh doanh;

f) Giá trị được ghi nhận tại ngày mua cho từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của bên bị mua, trừ khi không thể xác định được thì giá trị còn lại của từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng đó được xác định theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan ngay trước khi diễn ra hợp nhất kinh doanh. Nếu không trình bày được thì phải nêu rõ lý do.

g) Khoản vượt trội được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ phù hợp với quy định tại đoạn 55 và các khoản mục tương đương trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua.

h) Diễn giải các yếu tố cấu thành giá phí là kết quả của việc ghi nhận lợi thế thương mại - diễn giải từng tài sản cố định vô hình chưa được ghi nhận tách riêng khỏi lợi thế thương mại và giải thích lý do giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình không được tính toán một cách đáng tin cậy, hoặc diễn giải về tính chất của khoản vượt trội được ghi vào lỗ hoặc lãi theo quy định tại đoạn 55.

i) Khoản lỗ hay lãi của bên bị mua phát sinh từ ngày mua bao gồm lỗ hay lãi của bên mua trong kỳ, nếu không xác định được thì phải nêu rõ lý do.

67. Thông tin theo yêu cầu của đoạn 66 sẽ được trình bày một cách tổng thể đối với các hoạt động hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ báo cáo mà không có ảnh hưởng trọng yếu một cách riêng rẽ.

68. Nếu việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ được xác định tạm thời theo quy định trong đoạn 61, thì phải trình bày và giải thích.

69. Bên mua phải trình bày thông tin sau:

a) Doanh thu trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh;

b) Lỗ hoặc lãi trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh.

Nếu không thể trình bày được thông tin này thì phải giải thích rõ lý do.

70. Bên mua sẽ trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 66 cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

71. Bên mua phải trình bày những thông tin để giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được những ảnh hưởng về tài chính đến lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc sửa chữa sai sót và những điều chỉnh khác được ghi nhận trong kỳ hiện hành liên quan tới những giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc trước đó.

72. Bên mua sẽ trình bày thông tin sau:

a) Các khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận trong kỳ hiện hành và giải thích thông tin này.

(i) Liên quan đến tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc kỳ trước đó;

(ii) Quy mô, bản chất hoặc sự việc mà việc trình bày này có liên quan đến hiểu biết về hoạt động tài chính của đơn vị được hợp nhất;

b) Nếu việc kế toán ban đầu của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh thực hiện trong kỳ trước đó được xác định tạm thời vào cuối kỳ thì phải trình bày giá trị các khoản được điều chỉnh và giải thích các khoản điều chỉnh này về giá trị được xác định tạm thời đã ghi nhận trong kỳ hiện hành.

c) Thông tin về sửa chữa sai sót được yêu cầu trình bày theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" đối với bất kỳ tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, hoặc nợ tiềm tàng, hoặc những thay đổi trong giá trị của những khoản mục trên, mà bên mua ghi nhận trong kỳ hiện hành theo quy định tại đoạn 62 và 63.

73. Nếu có lợi thế thương mại, doanh nghiệp cần trình bày:

Thời gian phân bổ;

Trường hợp lợi thế thương mại không được phân bổ theo phương pháp đường thẳng thì phải trình bày rõ phương pháp được sử dụng và lý do không sử dụng phương pháp đường thẳng;

Giá trị lợi thế thương mại tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

Bảng đối chiếu giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại vào đầu kỳ và cuối kỳ;

Tổng giá trị lợi thế thương mại và số đã phân bổ lũy kế đầu kỳ;

Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ;

Những điều chỉnh do có thay đổi hoặc phát hiện thấy sự thay đổi giá trị của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được;

Lợi thế thương mại bị loại bỏ khi thanh lý, nhượng bán toàn bộ hoặc một phần doanh nghiệp trong kỳ;

Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ;

Các thay đổi khác về lợi thế thương mại trong kỳ;

Tổng giá trị lợi thế thương mại chưa phân bổ lũy kế cuối kỳ.

74. Doanh nghiệp sẽ trình bày thêm những thông tin bổ sung để phù hợp với quy định tại đoạn 65, 71 và 73./.

PHỤ LỤC A

HƯỚNG DẪN BỔ SUNG

MUA HOÁN ĐỔI

A1. Như đã quy định trong đoạn 21, trường hợp hợp nhất kinh doanh được gọi là mua hoán đổi, khi bên mua là một doanh nghiệp mà vốn chủ sở hữu của nó đã bị mua lại bởi chính doanh nghiệp bị mua. Ví dụ, một công ty bị một doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại để được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Mặc dù về mặt pháp lý thì doanh nghiệp nhỏ hơn được coi là công ty mẹ và công ty bị mua được coi là công ty con. Tuy nhiên công ty con về mặt pháp lý sẽ là bên mua nếu nó có quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ.

A2. Doanh nghiệp áp dụng hướng dẫn trong đoạn từ A3 đến A15 khi hạch toán việc mua hoán đổi.

A3. Hạch toán việc mua hoán đổi xác định cách thức phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua và không áp dụng cho các nghiệp vụ xảy ra sau khi hợp nhất.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

A4. Khi công cụ vốn được phát hành được cấu thành trong giá phí hợp nhất kinh doanh, đoạn 24 quy định giá phí hợp nhất kinh doanh phải bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các công cụ vốn đó. Đoạn 27 quy định trường hợp không có giá công bố đáng tin cậy, thì giá trị hợp lý của công cụ vốn có thể ước tính bằng cách tham chiếu đến giá trị hợp lý của bên mua hoặc tham chiếu đến giá trị hợp lý của doanh nghiệp bị mua, miễn là giá nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

A5. Trong nghiệp vụ mua hoán đổi, giá phí hợp nhất kinh doanh thường do công ty con về pháp lý gánh chịu (là bên mua

theo mục đích kế toán) phát hành công cụ vốn cho người sở hữu công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Nếu như giá công bố của công cụ vốn của công ty con được phát hành để xác định giá phí của giao dịch hợp nhất kinh doanh, thì cần phải tính toán để xác định số lượng công cụ vốn mà công ty con phải phát hành để có cùng tỷ lệ sở hữu trong doanh nghiệp hợp nhất cho các chủ sở hữu của công ty mẹ. Giá trị hợp lý của số lượng công cụ vốn đã tính toán này chính là giá phí hợp nhất kinh doanh.

A6. Nếu giá trị hợp lý của công cụ vốn của công ty con không phải là bằng chứng rõ ràng, thì tổng giá trị hợp lý của tất cả các công cụ vốn đã phát hành của công ty mẹ trước hợp nhất sẽ được sử dụng làm cơ sở để tính toán giá phí hợp nhất kinh doanh.

Lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

A7. Báo cáo tài chính hợp nhất được phát hành sau khi hợp nhất do mua hoán đổi sẽ đứng tên công ty mẹ, nhưng cần mô tả trong thuyết minh đó là sự tiếp tục của báo cáo tài chính của công ty mẹ (là bên mua theo mục đích kế toán). Báo cáo tài chính hợp nhất thể hiện sự tiếp tục báo cáo tài chính của công ty con:

a) Tài sản và nợ phải trả của công ty con được tính toán và ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất kinh doanh.

b) Lợi nhuận giữ lại và số dư các khoản mục khác trong vốn chủ sở hữu được ghi nhận trong BCTC hợp nhất này theo giá trị của chúng trong báo cáo của công ty con trước khi hợp nhất kinh doanh.

c) Giá trị đã ghi nhận của công cụ vốn đã phát hành trong báo cáo tài chính hợp nhất này được xác định bằng cách cộng thêm vào vốn chủ của công ty con trước khi hợp nhất phần giá phí hợp nhất kinh doanh đã được xác định theo đoạn các đoạn A4 đến A6. Tuy nhiên, cơ cấu vốn chủ sở hữu trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất (số lượng, loại công cụ vốn đã phát hành) sẽ

phản ánh cơ cấu vốn của công ty mẹ, kể cả công cụ vốn mà công ty mẹ đã phát hành để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

d) Thông tin so sánh trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất sẽ là thông tin so sánh của công ty con.

A8. Kế toán việc mua hoán đổi chỉ được áp dụng trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, nếu có, khoản đầu tư vào công ty con được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”.

A9. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập sau khi mua hoán đổi sẽ phản ánh giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Vì thế, giá phí của hợp nhất kinh doanh sẽ được phân bổ bằng cách tính toán tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của công ty mẹ mà thoả mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Phần lớn hơn giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này sẽ được hạch toán theo các đoạn 50 đến 54. Phần lớn hơn giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này và giá phí hợp nhất kinh doanh sẽ được hạch toán theo đoạn 55.

Lợi ích của cổ đông thiểu số

A10. Trong một số giao dịch mua hoán đổi, một số chủ sở hữu của công ty con hợp pháp không trao đổi các công cụ vốn của họ với những công cụ vốn của công ty mẹ. Mặc dù một đơn vị trong đó có những chủ sở hữu nắm giữ các công cụ vốn (công ty con hợp pháp) đã mua lại một đơn vị khác (công ty mẹ hợp pháp). Những chủ sở hữu này được xem như lợi ích của cổ đông thiểu số trong báo cáo tài chính hợp nhất lập sau giao dịch mua hoán đổi. Điều đó là do các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp đã không trao đổi các công cụ vốn của họ với các công cụ vốn của công ty mẹ, những chủ sở hữu này chỉ quan tâm đến kết quả và tài sản

thuần của công ty con hợp pháp, mà không phải là kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất. Ngược lại, tất cả các chủ sở hữu của công ty mẹ, kể cả công ty mẹ được coi là bên bị mua, quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất.

A11. Tài sản và nợ phải trả của công ty con hợp pháp được ghi nhận và xác định trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số phản ánh phần lợi ích tương ứng của các cổ đông thiểu số trong giá trị còn lại trước hợp nhất của tài sản thuần của công ty con hợp pháp.

Lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu

A12. Như đã lưu ý trong đoạn A7(c), cơ cấu vốn chủ sở hữu thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất lập cho một cuộc mua hoán đổi phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty mẹ, bao gồm các công cụ vốn phát hành bởi công ty mẹ để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

A13. Với mục đích tính toán số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông còn lại (mẫu số) trong kỳ việc mua hoán đổi diễn ra:

a) Số cổ phiếu phổ thông còn lại từ đầu kỳ cho tới ngày mua sẽ được coi là số cổ phiếu phổ thông phát hành bởi công ty mẹ cho các chủ sở hữu của công ty con; và

b) Số cổ phiếu phổ thông còn lại kể từ ngày mua tới ngày kết thúc kỳ sẽ là số thực tế của số cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ còn lại trong cả kỳ đó.

A14. Lãi cơ bản trên mỗi cổ phiếu trình bày trên mỗi kỳ có tính chất so sánh trước ngày mua được thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất sau khi thực hiện việc mua hoán đổi sẽ được tính toán bằng cách phân chia lợi nhuận hoặc lỗ của công ty con hợp pháp có thể tính cho các cổ đông thường trong mỗi kỳ đó cho số cổ phiếu phổ thông do công ty mẹ phát hành cho các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp trong vụ mua hoán đổi.

A15. Những tính toán trình bày trong đoạn A13 và A14 giả định rằng không có sự thay đổi nào trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ có tính chất so sánh và trong kỳ, kể từ khi xảy ra việc mua lại đảo ngược cho tới ngày mua lại. Việc tính toán lãi trên mỗi cổ phiếu sẽ được điều chỉnh một cách thích hợp tính đến sự thay đổi trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ đó.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh

A16. Chuẩn mực này 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 phí hợp nhất kinh doanh, bên mua sẽ coi những đánh giá sau đây như giá trị hợp lý:

a) Đối với các công cụ tài chính trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá trị thị trường hiện hành.

b) Đối với các công cụ tài chính không trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá ước tính có xét tới những đặc điểm như tỷ suất giá - thu nhập, lợi tức cổ phần 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) Đối với những khoản phải thu, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định 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, chuẩn mực này không quy định việc chiết khấu đối với các khoản phải thu ngắn hạn, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác khi khoản chênh lệch giữa số danh nghĩa và số đã chiết khấu là không đáng kể.

d) Đối với 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

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

e) Đối với đất đai và nhà cửa, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường.

f) Đối với nhà xưởng, thiết bị, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường, thông thường được xác định bằng đánh giá. Nếu không có thông tin về giá trị thị trường do bản chất đặc biệt của khoản mục nhà xưởng, 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 có thể khấu hao.

g) Đối với tài sản cố định vô hình, bên mua sẽ 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 số 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 Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" để biết thêm những

hướng dẫn cụ thể hơn về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình có được trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh).

h) Đối với 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 Chuẩn mực kế toán số 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) Đối với 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) Đối với những hợp đồng khó 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) Đối với 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.

A17. 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.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 18

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, gồm: Nguyên tắc ghi nhận; xác định giá trị; các khoản bồi hoàn; thay đổi các khoản dự phòng; sử dụng các khoản dự phòng; áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị các khoản dự phòng làm cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. *Chuẩn mục này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp để kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, ngoại trừ:*

a) Các khoản mục phát sinh từ các hợp đồng thông thường, không kể các hợp đồng có rủi ro lớn;

Những khoản mục đã quy định trong các chuẩn mục kế toán khác.

03. Chuẩn mục này không áp dụng cho các công cụ tài chính (bao gồm cả điều khoản bảo lãnh). Các công cụ tài chính áp dụng theo quy định của chuẩn mục kế toán về công cụ tài chính.

04. Khi có một chuẩn mục kế toán khác đề cập đến một loại dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng cụ thể thì doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mục đó. Ví dụ Chuẩn mục kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh” đề cập đến phương pháp ghi nhận của người

mua đối với các khoản nợ tiềm tàng phát sinh khi hợp nhất. Tương tự, cũng có các loại dự phòng được đề cập trong các chuẩn mực khác, như:

- Chuẩn mực kế toán số 15 “Hợp đồng xây dựng”;
- Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”;
- Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Trừ trường hợp tài sản thuê hoạt động có rủi ro lớn thì áp dụng chuẩn mực này.

05. Một số khoản được coi là khoản dự phòng liên quan đến nguyên tắc ghi nhận doanh thu (Ví dụ: Khoản phí bảo hành) thì áp dụng nguyên tắc ghi nhận doanh thu quy định tại Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”.

06. Chuẩn mực này áp dụng cho các khoản dự phòng đối với hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp (kể cả trường hợp ngừng hoạt động). Nếu việc tái cơ cấu phù hợp các định nghĩa về ngừng hoạt động thì phải trình bày bổ sung theo quy định của các chuẩn mực kế toán hiện hành.

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

Một khoản dự phòng: Là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Một khoản nợ phải trả: Là nghĩa vụ nợ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các sự kiện đã qua và việc thanh toán khoản phải trả này dẫn đến sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

Sự kiện có tính chất bắt buộc: Là sự kiện làm nảy sinh một nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới khiến cho doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thực hiện nghĩa vụ đó.

Nghĩa vụ pháp lý: Là nghĩa vụ phát sinh từ:

- a) Một hợp đồng;
- b) Một văn bản pháp luật hiện hành.

Nghĩa vụ liên đới: Là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể.

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 hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không 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.

Tài sản tiềm tàng: Là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được.

Hợp đồng có rủi ro lớn: Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp: Là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về:

a) Phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc

b) Phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các khoản dự phòng và các khoản nợ phải trả

08. Các khoản dự phòng có thể phân biệt được với các khoản nợ phải trả như: Các khoản nợ phải trả người bán, phải trả tiền vay,... là các khoản nợ phải trả được xác định gần như chắc chắn về giá trị và thời gian, còn các khoản dự phòng là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ tiềm tàng

09. Tất cả các khoản dự phòng đều là nợ tiềm tàng vì chúng không được xác định một cách chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này thuật ngữ “tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ và những tài sản không được ghi nhận vì chúng chỉ được xác định cụ thể khi khả năng xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được. Hơn nữa, thuật ngữ “nợ tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ không thoả mãn điều kiện để ghi nhận là một khoản nợ phải trả thông thường.

10. Chuẩn mực này phân biệt rõ các khoản dự phòng với các khoản nợ tiềm tàng, như sau:

a) Các khoản dự phòng là các khoản đã được ghi nhận là các khoản nợ phải trả (giả định đưa ra một ước tính đáng tin cậy) vì nó là các nghĩa vụ về nợ phải trả hiện tại và chắc chắn sẽ làm giảm sút các lợi ích kinh tế để thanh toán các nghĩa vụ về khoản nợ phải trả đó; và

b) Các khoản nợ tiềm tàng là các khoản không được ghi nhận là các khoản nợ phải trả thông thường, vì: Các khoản nợ phải trả thường xảy ra, còn khoản nợ tiềm tàng thì chưa chắc chắn xảy ra.

Nguyên tắc ghi nhận

Các khoản dự phòng

11. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

b) Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

c) Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

Nghĩa vụ nợ

12. Rất ít trường hợp không thể chắc chắn được rằng liệu doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hay không. Trong trường hợp này một sự kiện đã xảy ra được xem là phát sinh ra nghĩa vụ nợ khi xem xét tất cả các chứng cứ đã có chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

13. Trong hầu hết các trường hợp đều có thể xác định rõ được rằng một sự kiện đã xảy ra có phát sinh một nghĩa vụ nợ hay không. Một số ít trường hợp không chắc chắn được rằng một số sự kiện xảy ra có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Ví dụ: Trong một vụ xét xử, có thể gây ra tranh luận để xác định rằng những sự kiện cụ thể đã xảy ra hay chưa và có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Trường hợp như thế, doanh nghiệp phải xác định xem liệu có tồn tại nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hay không thông qua việc xem xét tất cả các chứng cứ đã có, bao gồm cả ý kiến của các chuyên gia. Chứng cứ đưa ra xem xét phải tính đến bất cứ một dấu hiệu bổ sung nào của các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Dựa trên cơ sở của các dấu hiệu đó:

a) Khi chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng (nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận); và

b) Khi chắc chắn không có một nghĩa vụ nợ nào tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải trình bày trong

Bản thuyết minh báo cáo tài chính một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút các lợi ích kinh tế rất khó có thể xảy ra (như quy định tại đoạn 81).

Sự kiện đã xảy ra

14. Một sự kiện đã xảy ra làm phát sinh nghĩa vụ nợ hiện tại được gọi là một sự kiện ràng buộc. Một sự kiện trở thành sự kiện ràng buộc, nếu doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thanh toán nghĩa vụ nợ gây ra bởi sự kiện đó. Điều này chỉ xảy ra:

a) Khi việc thanh toán nghĩa vụ nợ này do pháp luật bắt buộc; hoặc

b) Khi có nghĩa vụ nợ liên đới, khi sự kiện này (có thể là một hoạt động của doanh nghiệp) dẫn đến có ước tính đáng tin cậy để bên thứ ba chắc chắn là doanh nghiệp sẽ thanh toán khoản nợ phải trả đó.

15. Báo cáo tài chính chỉ liên quan đến tình trạng tài chính của doanh nghiệp tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo và không liên quan đến vấn đề tài chính có thể xảy ra trong tương lai. Vì vậy, không cần phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào cho các khoản chi phí cần thiết cho hoạt động trong tương lai. Các khoản nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp là những khoản nợ phải trả đã xác định tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

16. Chỉ có những nghĩa vụ nợ phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra độc lập với các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp mới được ghi nhận là các khoản dự phòng, ví dụ chi phí phạt hoặc chi phí xử lý thiệt hại do vi phạm pháp luật về môi trường, đều làm giảm sút các lợi ích kinh tế và tất yếu sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp. Tương tự, doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng cho những chi phí, như chi phí tháo dỡ trang thiết bị khi di chuyển hoặc tái cơ cấu doanh nghiệp. Các chi phí phát sinh do áp lực về

thương mại hoặc qui định của pháp luật mà doanh nghiệp dự định phải chi tiêu như trường hợp đặc biệt trong tương lai thì không được lập dự phòng (Ví dụ: Lắp thêm các thiết bị lọc khói cho một nhà máy). Các biện pháp dự định thực hiện trong tương lai của doanh nghiệp có thể tránh được chi phí (Ví dụ: Doanh nghiệp dự định thay đổi phương thức hoạt động), doanh nghiệp sẽ không phải chịu nghĩa vụ hiện tại cho các khoản chi phí trong tương lai và cũng không phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào.

17. Một khoản nợ phải trả thường liên quan đến một bên đối tác có quyền lợi đối với khoản nợ đó. Tuy nhiên, cũng không cần thiết phải xác định rõ bên có quyền lợi đối với khoản nợ đó, ví dụ khoản nợ đối với cộng đồng. Một khoản nợ luôn gắn với các cam kết với bên đối tác khác. Một quyết định của Ban Giám đốc không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi quyết định này đã được thông báo cụ thể và đầy đủ trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm cho những đối tượng sẽ được hưởng quyền lợi.

18. Một sự kiện không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ ngay lập tức mà có thể sẽ phát sinh sau này do những thay đổi về pháp luật hoặc do hoạt động của doanh nghiệp dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới. Ví dụ: Khi xảy ra thiệt hại về môi trường có thể sẽ không phát sinh ra nghĩa vụ nợ để giải quyết các hậu quả gây ra. Tuy nhiên, nguyên nhân gây ra thiệt hại sẽ trở thành một sự kiện hiện tại khi có một qui định mới yêu cầu các thiệt hại hiện tại phải được điều chỉnh hoặc khi doanh nghiệp công khai thừa nhận nghĩa vụ của mình trong việc xử lý các thiệt hại đó như là nghĩa vụ nợ liên đới.

Sự giảm sút lợi ích kinh tế có thể xảy ra

19. Điều kiện ghi nhận một khoản nợ là khoản nợ đó phải là khoản nợ hiện tại và có khả năng làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán khoản nợ đó. Theo quy định của chuẩn mực

này, một khoản nợ phải kèm theo sự giảm sút lợi ích kinh tế có khả năng xảy ra hơn là không xảy ra. Khi không thể xác định được một nghĩa vụ nợ hiện tại, thì doanh nghiệp phải thuyết minh một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút về lợi ích kinh tế là khó có thể xảy ra theo quy định tại đoạn 81.

20. Khi có nhiều nghĩa vụ nợ tương tự nhau (Ví dụ các giấy bảo hành sản phẩm hoặc các hợp đồng giống nhau) thì khả năng giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán nghĩa vụ nợ được xác định thông qua việc xem xét toàn bộ nhóm nghĩa vụ nói chung. Mặc dù việc giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán từng nghĩa vụ nợ là rất nhỏ, nhưng hoàn toàn có thể làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán toàn bộ nhóm nghĩa vụ đó. Trường hợp này, cần ghi nhận một khoản dự phòng nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận khác.

Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ nợ phải trả

21. Việc sử dụng các ước tính là một phần quan trọng của việc lập báo cáo tài chính và không làm mất đi độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng với các khoản mục dự phòng mặc dù xét về tính chất các khoản mục dự phòng không chắc chắn bằng các khoản mục khác trong Bảng cân đối kế toán. Ngoài trừ trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp phải xác định đầy đủ các điều kiện để có thể ước tính nghĩa vụ nợ để ghi nhận một khoản dự phòng.

22. Trong các trường hợp không thể ước tính nghĩa vụ nợ một cách đáng tin cậy, thì khoản nợ hiện tại không được ghi nhận, mà phải được trình bày như một khoản nợ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 81.

Nợ tiềm tàng

23. Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

24. Khoản nợ tiềm tàng phải được trình bày theo quy định tại đoạn 81, trừ khi xảy ra giảm sút lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

25. Khi doanh nghiệp chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng rẽ đối với một khoản nợ, thì phần nghĩa vụ dự tính thuộc về các chủ thể khác được xem như một khoản nợ tiềm tàng. Doanh nghiệp phải ghi nhận khoản dự phòng cho phần nghĩa vụ có thể xảy ra làm giảm sút lợi ích kinh tế, trừ khi không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

26. Các khoản nợ tiềm tàng thường xảy ra không theo dự tính ban đầu. Do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra có liên quan đến một khoản mục trước đây là một khoản nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận khoản dự phòng đó vào báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thay đổi ngoại trừ trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

Tài sản tiềm tàng

27. *Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.*

28. Tài sản tiềm tàng phát sinh từ các sự kiện không có trong kế hoạch hoặc chưa được dự tính, dẫn đến khả năng có thể thu được lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Ví dụ: một khoản được bồi thường đang tiến hành các thủ tục pháp lý khi kết quả chưa chắc chắn.

29. Doanh nghiệp không được ghi nhận tài sản tiềm tàng trên báo cáo tài chính vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu nhập có thể không bao giờ thu được. Tuy nhiên, khi có khoản thu nhập gần như chắc chắn thì tài sản liên quan đến nó không còn là tài sản tiềm tàng và được ghi nhận vào báo cáo tài chính là hợp lý.

30. Khi có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai thì doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính một tài sản tiềm tàng như quy định trong đoạn 84.

31. Tài sản tiềm tàng phải được đánh giá thường xuyên để đảm bảo là đã được phản ánh một cách hợp lý trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Nếu doanh nghiệp gần như chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, thì tài sản và khoản thu nhập liên quan phải được ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thể xảy ra khoản thu nhập đó theo quy định tại đoạn 84.

Xác định giá trị

Giá trị ước tính hợp lý

32. *Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.*

33. Giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản chi phí để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại là giá trị mà doanh nghiệp sẽ phải thanh toán nghĩa vụ nợ hoặc chuyển nhượng cho bên thứ ba tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Thường là không thể bỏ ra chi phí rất cao để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Tuy nhiên, cách ước tính về giá trị mà doanh nghiệp phải suy tính để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ sẽ đưa ra được giá trị ước tính đáng tin cậy nhất về chi phí sẽ phải dùng để thanh toán nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

34. Cách ước tính về kết quả và ảnh hưởng tài chính đều được xác định thông qua đánh giá của Ban giám đốc doanh nghiệp, được bổ sung thông qua kinh nghiệm từ các hoạt động tương tự và các bản báo cáo của các chuyên gia độc lập. Các căn cứ có thể dựa trên bao gồm cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

35. Có nhiều phương pháp đánh giá để ghi nhận giá trị các khoản mục không chắc chắn là một khoản dự phòng. Khi các

khoản dự phòng được đánh giá là có liên quan đến nhiều khoản mục, thì nghĩa vụ nợ sẽ được tính theo tất cả các kết quả có thể thu được với các xác suất có thể xảy ra (phương pháp giá trị ước tính). Do đó, khoản dự phòng sẽ phụ thuộc vào xác suất phát sinh khoản lỗ đã ước tính là bao nhiêu, ví dụ: 60% hay 90%. Nếu các kết quả ước tính đều tương đương nhau và liên tục trong một giới hạn nhất định và mỗi điểm ở trong giới hạn đó đều có khả năng xảy ra như nhau thì sẽ chọn điểm ở giữa trong giới hạn đó.

Ví dụ

Một doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm giấy bảo hành sửa chữa các hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong vòng sáu tháng sau khi mua. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc nhỏ, thì tổng chi phí sửa chữa là 1 triệu đồng. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc lớn, thì tổng chi phí sửa chữa là 4 triệu đồng. Kinh nghiệm cho thấy trong năm tới, 75% hàng hóa bán ra không bị hỏng hóc, 20% hàng hóa bán ra sẽ hỏng hóc nhỏ và 5% hàng hóa bán ra sẽ có hỏng hóc lớn. Theo quy định tại đoạn 20, doanh nghiệp phải đánh giá xác suất xảy ra cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ các nghĩa vụ bảo hành.

Giá trị ước tính chi phí sửa chữa trong trường hợp trên sẽ là: $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ triệu}) + (5\% \times 4 \text{ triệu}) = 0,4 \text{ triệu đồng}$.

36. Khi đánh giá từng nghĩa vụ một cách riêng rẽ, mỗi kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất sẽ là giá trị nợ phải trả ước tính hợp lý nhất. Tuy nhiên, thậm chí trong trường hợp như thế, doanh nghiệp cũng cần phải xét đến các kết quả khác nữa. Khi các kết quả khác hoặc là hầu hết lớn hơn hoặc là hầu hết nhỏ hơn kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất, thì giá trị ước tính đáng tin cậy nhất sẽ là giá trị cao hơn hoặc thấp hơn đó. Ví dụ, doanh nghiệp buộc phải sửa chữa một hỏng hóc nghiêm trọng trong một thiết bị lớn đã bán cho khách hàng, và kết quả có khả

năng xảy ra nhất là sẽ tốn 1 triệu đồng để sửa chữa thành công lần đầu, nhưng nếu có khả năng phải sửa chữa các lần tiếp theo thì phải đưa ra một khoản dự phòng có giá trị lớn hơn.

37. Khoản dự phòng phải được ghi nhận trước thuế, vì các ảnh hưởng về thuế của khoản dự phòng và những thay đổi trong các kết quả đó đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn

38. *Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn tồn tại xung quanh các sự kiện và các trường hợp phải được xem xét khi xác định giá trị ước tính hợp lý nhất cho một khoản dự phòng.*

39. Rủi ro thể hiện sự giảm sút kết quả. Việc điều chỉnh rủi ro có thể làm tăng giá trị các khoản nợ đã được ghi nhận. Doanh nghiệp cần phải thận trọng khi đưa ra những đánh giá trong các điều kiện không chắc chắn để không làm sai lệch tăng thu nhập hay tài sản và cũng không làm sai lệch giảm chi phí và các khoản nợ. Tuy nhiên, tình trạng không chắc chắn không có nghĩa là tạo ra các khoản dự phòng quá mức hoặc khai khống các khoản nợ một cách cố ý. Ví dụ: Nếu các khoản chi phí dự tính cho một rủi ro nào đó được ước tính trên cơ sở thận trọng, thì không nên chủ quan xem kết quả đó là có khả năng xảy ra hơn các trường hợp thực tế khác. Doanh nghiệp cần phải chú ý để tránh các bước đánh giá trùng lặp đối với rủi ro và sự không chắc chắn dẫn đến làm tăng các khoản dự phòng.

40. Việc thuyết minh yếu tố không chắc chắn đối với giá trị của các khoản chi trả được quy định tại đoạn 80 (b).

Giá trị hiện tại

41. *Nếu ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu, thì giá trị của một khoản dự phòng cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ.*

42. Phụ thuộc vào giá trị thời gian của tiền, các khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh ngay sau ngày

kết thúc kỳ kế toán năm có giá trị thực cao hơn các khoản dự phòng có cùng giá trị liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh muộn hơn. Do đó các khoản dự phòng đều phải được chiết khấu khi giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu.

43. Tỷ lệ chiết khấu phải là tỷ lệ trước thuế và phản ánh rõ những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai.

Các sự kiện xảy ra trong tương lai

44. Những sự kiện xảy ra trong tương lai có thể ảnh hưởng đến giá trị đã ước tính để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải được phản ánh vào giá trị của khoản dự phòng khi có đủ dấu hiệu cho thấy các sự kiện đó sẽ xảy ra.

45. Những sự kiện dự tính sẽ xảy ra trong tương lai có thể rất quan trọng khi đánh giá các khoản dự phòng. Ví dụ, doanh nghiệp có thể cho rằng chi phí thanh lý tài sản vào cuối thời gian sử dụng của tài sản sẽ giảm do những thay đổi về công nghệ trong tương lai. Giá trị được ghi nhận đã phản ánh cách ước tính hợp lý của các nhà nghiên cứu có trình độ kỹ thuật và khách quan có tính đến các bằng chứng về công nghệ tại thời điểm thanh lý. Do vậy, việc giảm giá trị dự phòng bằng một khoản tương đương với chi phí tiết kiệm được là hợp lý khi các khoản chi phí này được cắt giảm do kinh nghiệm đã thu được khi áp dụng công nghệ hiện có của hoạt động thanh lý có nhiều phức tạp hoặc có qui mô lớn hơn so với hoạt động đã tiến hành trước đây. Tuy nhiên, doanh nghiệp khó có thể đoán trước được sự phát triển của kỹ thuật công nghệ mới áp dụng cho việc thanh lý tài sản, trừ khi có đầy đủ bằng chứng khách quan.

46. Khi đánh giá nghĩa vụ nợ phải xét đến ảnh hưởng có thể xảy ra của các quy định mới nếu có đủ bằng chứng khách quan cho thấy qui định này chắc chắn được thông qua. Do có

nhiều trường hợp phát sinh nên không thể xác định được từng sự kiện riêng biệt để đưa ra đầy đủ bằng chứng khách quan cho mọi trường hợp. Bằng chứng được yêu cầu gồm cả qui định cần phải áp dụng và xem xét qui định này có thông qua chắc chắn và được đem ra áp dụng vào thời điểm thích hợp hay không. Trong một số trường hợp sẽ không đưa ra được bằng chứng khách quan, đầy đủ cho đến khi qui định mới được thông qua.

Thanh lý tài sản dự tính

47. Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự tính không được xét đến khi xác định giá trị của khoản dự phòng.

48. Không được tính các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản khi xác định giá trị khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý dự tính gắn liền với sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng đó. Thay vào đó, doanh nghiệp phải ghi nhận các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản đã dự tính tại thời điểm quy định trong các Chuẩn mực kế toán liên quan.

Các khoản bồi hoàn

49. Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng.

50. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận.

51. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ ba để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các điều khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ ba có thể thanh toán trực tiếp hoặc hoàn trả lại các khoản doanh nghiệp đã thanh toán.

52. Hầu hết các trường hợp, doanh nghiệp đều phải chịu và phải thanh toán toàn bộ các nghĩa vụ nợ nếu bên thứ ba không có khả năng bồi hoàn do bất kỳ nguyên nhân nào. Trường hợp này, phải ghi nhận khoản dự phòng cho toàn bộ giá trị của khoản nợ, và phải ghi nhận khoản bồi hoàn đã dự tính là tài sản khi chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó nếu doanh nghiệp thanh toán khoản nợ.

53. Có trường hợp, doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí chưa rõ ràng nếu bên thứ ba không thực hiện thanh toán. Trường hợp doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí thì các khoản chi phí này không được đưa vào khoản dự phòng.

54. Theo quy định trong đoạn 25, một khoản nợ khi doanh nghiệp phải chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng sẽ được ghi nhận là nợ tiềm tàng trong phạm vi dự tính nghĩa vụ sẽ được bên thứ ba thanh toán.

Thay đổi các khoản dự phòng

55. Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập.

56. Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay.

Sử dụng các khoản dự phòng

57. Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu.

58. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự

phòng đó. Việc sử dụng khoản dự phòng cho các chi phí không liên quan đến khoản dự phòng đó hoặc cho các chi phí liên quan đến khoản dự phòng được lập cho mục đích khác có thể không thể hiện ảnh hưởng của hai sự kiện khác nhau.

Áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

Các khoản lỗ hoạt động trong tương lai

59. Doanh nghiệp không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai.

60. Khoản lỗ hoạt động trong tương lai là khoản không thoả mãn định nghĩa về một khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 07 và điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng ở đoạn 11.

61. Mỗi ước tính về khoản lỗ hoạt động xảy ra trong tương lai đều là dấu hiệu về sự tổn thất của một số tài sản dùng trong kinh doanh. Doanh nghiệp phải tiến hành kiểm tra việc tổn thất đối với những tài sản này.

Các hợp đồng có rủi ro lớn

62. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng.

63. Nhiều hợp đồng (Ví dụ: Đơn mua hàng thường xuyên) có thể bị huỷ bỏ mà không phải thanh toán bồi thường, tức là không phát sinh nghĩa vụ nợ. Các hợp đồng có qui định rõ quyền và nghĩa vụ đối với từng bên tham gia ký kết hợp đồng thì khi phát sinh sự kiện rủi ro, hợp đồng đó sẽ thuộc phạm vi chi phối của chuẩn mực này và khoản nợ phải trả phát sinh được ghi nhận. Những hợp đồng thông thường mà không có rủi ro lớn thì không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này.

64. Chuẩn mực này qui định hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng mà trong đó, chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo điều khoản

của hợp đồng phản ánh chi phí thấp nhất nếu từ bỏ hợp đồng. Mức chi phí đó sẽ thấp hơn mức chi phí để thực hiện hợp đồng, kể cả các khoản bồi thường hoặc đền bù phát sinh do việc không thực hiện được hợp đồng.

65. Trước khi lập một khoản dự phòng riêng biệt cho một hợp đồng có rủi ro lớn, doanh nghiệp phải ghi nhận bất kỳ sự giảm sút giá trị nào của tài sản có liên quan đến hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp

66. Ví dụ về những sự kiện nằm trong định nghĩa về "tái cơ cấu doanh nghiệp":

- a) Bán hoặc chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm;
- b) Đóng cửa cơ sở kinh doanh ở một địa phương, một quốc gia khác hoặc chuyển đổi hoạt động kinh doanh từ địa phương này, quốc gia này sang một địa phương hoặc một quốc gia khác;
- c) Thay đổi cơ cấu bộ máy quản lý, ví dụ loại bỏ một cấp quản lý;
- d) Hoạt động tái cơ cấu cơ bản sẽ gây ra tác động lớn đến bản chất và mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

67. Khoản dự phòng cho chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi các điều kiện chung đối với khoản dự phòng như quy định trong đoạn 11 được thoả mãn. Các đoạn 69 - 78 chỉ rõ làm thế nào để áp dụng các điều kiện chung cho hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp.

68. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi:

- a) Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thoả mãn ít nhất 5 nội dung sau:
 - (i) Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;
 - (ii) Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

(iii) Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;

(iv) Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

(v) Khi kế hoạch được thực hiện.

b) Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

69. Bằng chứng cho thấy doanh nghiệp đã tiến hành kế hoạch tái cơ cấu. Ví dụ: Tháo dỡ nhà xưởng, bán tài sản hoặc thông báo công khai về những vấn đề quan trọng của kế hoạch. Thông báo công khai về một kế hoạch tái cơ cấu cụ thể sẽ dẫn đến một nghĩa vụ nợ pháp lý khi kế hoạch đó được thực hiện theo dự tính và đầy đủ chi tiết (tức là phải chỉ rõ những vấn đề quan trọng của kế hoạch) từ đó đưa ra dự tính chắc chắn về những chủ thể có liên quan như khách hàng, các nhà cung cấp, các nhân viên (hoặc những người đại diện cho họ) để doanh nghiệp có thể tiến hành tái cơ cấu.

70. Để kế hoạch có đủ chi tiết liên quan đến nghĩa vụ nợ khi thông báo đến những đối tượng bị ảnh hưởng, thì phải lập và thực hiện kế hoạch càng sớm càng tốt, phải hoàn tất kế hoạch trong khoảng thời gian dự tính. Nếu doanh nghiệp dự tính vẫn còn một khoảng thời gian dài trước khi tiến hành tái cơ cấu hoặc quá trình tái cơ cấu phải mất một thời gian dài bất hợp lý, thì không thể chắc chắn là kế hoạch sẽ được thực hiện đúng thời gian cho phép.

71. Nếu quyết định tái cơ cấu của Ban Giám đốc đưa ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì không dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày đó, trừ khi trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm doanh nghiệp đã:

a) Bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu; hoặc

b) Thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch tái cơ cấu cho những đối tượng bị ảnh hưởng theo một cách cụ thể, đầy

đủ để họ có được dự tính chắc chắn về việc doanh nghiệp sẽ tiến hành tái cơ cấu.

Nếu doanh nghiệp bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu, hoặc thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch đó tới những đối tượng bị ảnh hưởng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì việc trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 23 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm”. Nếu việc tái cơ cấu là trọng yếu mà không được trình bày trong báo cáo tài chính thì có thể ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

72. Nghĩa vụ nợ liên đới không chỉ được tạo ra từ quyết định của Ban Giám đốc. Nghĩa vụ nợ liên đới có thể là kết quả của các sự kiện đã xảy ra: Ví dụ, thoả thuận với đại diện của người làm công về các khoản thanh toán khi họ thôi việc, hoặc thoả thuận với người mua khi nhượng bán một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp. Một khi đã đạt được sự chấp thuận có thể đã được kết luận chỉ chờ chấp thuận của Hội đồng quản trị và được thông báo đến chủ thể đối tác thì lúc đó doanh nghiệp có nghĩa vụ thực hiện tái cơ cấu nếu thoả mãn các điều kiện quy định tại đoạn 68.

73. Không có nghĩa vụ nợ phát sinh cho tới khi doanh nghiệp ký cam kết nhượng bán, tức là khi doanh nghiệp có hợp đồng nhượng bán hiện tại.

74. Khi doanh nghiệp quyết định nhượng bán một bộ phận kinh doanh và thông báo công khai quyết định đó, thì vẫn chưa được coi là cam kết cho đến khi xác định được người mua và hợp đồng nhượng bán được ký kết. Từ khi quyết định đến khi ký kết hợp đồng nhượng bán ràng buộc, doanh nghiệp vẫn có thể thực hiện các hoạt động khác nếu không tìm được người mua với điều khoản phù hợp. Khi công việc nhượng bán một bộ phận kinh doanh chỉ là một phần của việc tái cơ cấu, thì tài sản hoạt động

phải được xem xét lại xem có tổn thất không và nghĩa vụ nợ liên đới có thể phát sinh từ các phần khác của việc tái cơ cấu trước khi một hợp đồng hiện tại được ký kết.

75. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

- a) Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và*
- b) Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.*

76. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

- a) Đào tạo lại hoặc chuyển chuyển nhân viên hiện có;
- b) Tiếp thị; hoặc
- c) Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

Những chi phí này liên quan đến hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp và không phải là các khoản nợ phải trả cho việc tái cơ cấu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các chi phí này phải được ghi nhận theo nguyên tắc ghi nhận các chi phí không liên quan tới việc tái cơ cấu.

77. Những khoản lỗ từ hoạt động kinh doanh trong tương lai có thể xác định được tính đến ngày tái cơ cấu thì không được bao gồm trong khoản dự phòng, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn như đã quy định trong đoạn 07.

78. Lãi dự tính thu được từ hoạt động thanh lý tài sản, ngay cả khi việc thanh lý tài sản được xem như một phần của hoạt động tái cơ cấu, không được xét đến khi xác định mức dự phòng cho việc tái cơ cấu, như đã quy định trong đoạn 47.

Trình bày báo cáo tài chính

79. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính từng loại dự phòng theo các khoản mục:

a) Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;

b) Số dư phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;

c) Số dư phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu;

d) Số dư phòng không sử dụng đến được ghi giảm (hoàn nhập) trong kỳ; và

e) Số dư phòng tăng trong kỳ do giá trị hiện tại của khoản dự phòng tăng lên theo thời gian và do ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu dòng tiền.

Doanh nghiệp không phải trình bày thông tin so sánh về các khoản dự phòng.

80. Đối với mỗi loại dự phòng có giá trị trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Tóm tắt bản chất của nghĩa vụ nợ và thời gian chi trả dự tính;

b) Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả. Khi cần đưa ra thông tin đầy đủ thì doanh nghiệp phải trình bày những giả định chính liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai, như đã quy định trong đoạn 44; và

c) Giá trị của khoản bồi hoàn dự tính nhận được nếu giá trị của tài sản đã được ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.

81. Trừ khi khó xảy ra khả năng phải chi trả, doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt bản chất của khoản nợ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cùng với các thông tin sau:

a) Ước tính về ảnh hưởng tài chính của khoản nợ tiềm tàng này theo quy định ở các đoạn 32 - 48;

b) Dấu hiệu không chắc chắn liên quan đến giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả có thể xảy ra; và

c) Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn.

82. Khi xác định các khoản dự phòng hoặc các khoản nợ tiềm tàng có thể tập hợp thành một loại để trình bày báo cáo tài chính thì cần phải cân nhắc xem liệu bản chất của các khoản mục đó có tương đồng với nhau đủ để trình bày chung trong một khoản mục trên báo cáo mà vẫn thoả mãn quy định ở các đoạn 80 (a), (b) và 81 (a), (b). Ví dụ, hoàn toàn có thể nhóm chung các khoản dự phòng liên quan đến việc bảo hành các sản phẩm khác nhau, nhưng lại không thể nhóm chung dự phòng bảo hành thông thường và các khoản phải trả liên quan đến vụ kiện.

83. Khi một khoản dự phòng và một khoản nợ tiềm tàng phát sinh từ cùng một tình huống thì doanh nghiệp phải trình bày theo quy định ở đoạn 79 - 81 đồng thời chỉ rõ mối liên hệ giữa khoản dự phòng và nợ tiềm tàng đó.

84. Khi có thể thu được một số lợi ích kinh tế thì doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt về bản chất của các tài sản tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, và khi có thể, trình bày ước tính về ảnh hưởng tài chính của chúng theo các nguyên tắc đã qui định tại đoạn 32 - 48 đối với các khoản dự phòng .

85. Việc trình bày các tài sản tiềm tàng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải tránh đưa ra các dấu hiệu sai lệch về khả năng có thể xảy ra khoản thu nhập phát sinh.

86. Nếu không thể trình bày được thông tin nào quy định trong đoạn 81 và 84, doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

87. Trong một số trường hợp, việc trình bày một số hay toàn bộ các thông tin như quy định trong các đoạn 79 - 84 có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong việc tranh chấp với các chủ thể khác liên quan đến nội dung của khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thì doanh nghiệp phải trình bày bản chất chung của vấn đề đang tranh chấp và lý do không trình bày những thông tin này. /.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 19 HỢP ĐỒNG BẢO HIỂM

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích của chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp đánh giá và ghi nhận các yếu tố của hợp đồng bảo hiểm trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm, gồm:

a) Phương pháp kế toán hợp đồng bảo hiểm trong các doanh nghiệp bảo hiểm;

b) Trình bày và giải thích số liệu trong các báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm phát sinh từ hợp đồng bảo hiểm.

Chuẩn mục này áp dụng đối với:

a) Kế toán hợp đồng bảo hiểm (bao gồm cả hợp đồng nhận tái và nhượng tái bảo hiểm);

b) Các công cụ tài chính với đặc điểm là có phần không đảm bảo gắn liền với Hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm phát hành

Chuẩn mục này không áp dụng cho kế toán các hoạt động khác của doanh nghiệp bảo hiểm, như: Kế toán tài sản tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm sở hữu và kế toán các công cụ nợ tài chính do các doanh nghiệp bảo hiểm phát hành nhưng không gắn liền với hợp đồng bảo hiểm.

Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

a) Giấy bảo hành sản phẩm, hàng hoá;

b) Tài sản và các khoản nợ phải trả cho người lao động;

c) Các quyền và nghĩa vụ mang tính hợp đồng liên quan đến việc sử dụng hoặc quyền được sử dụng trong tương lai một khoản phi tài chính (Ví dụ: Phí đăng ký, phí bản quyền, tiền chi trả hợp đồng phát sinh đột xuất và các khoản tương tự khác), cũng như đảm bảo giá trị còn lại của bên thuê trong một hợp đồng thuê tài chính (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 – "Thuê tài sản"; Chuẩn mực kế toán số 14 – "Doanh thu và thu nhập khác" và Chuẩn mực kế toán số 04 – "TSCĐ vô hình");

d) Các cam kết bảo lãnh tài chính do doanh nghiệp cam kết thực hiện hoặc giữ lại để chuyển giao cho một bên khác về tài sản tài chính hoặc công cụ nợ tài chính thuộc phạm vi điều chỉnh của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" (Các cam kết tài chính có thể được thể hiện dưới các hình thức như: Các bảo đảm tài chính, thư tín dụng);

e) Các khoản phải thu hay phải trả tiềm tàng trong hoạt động hợp nhất kinh doanh (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 11 – Hợp nhất kinh doanh);

f) Các hợp đồng bảo hiểm gốc mà doanh nghiệp bảo hiểm là bên mua bảo hiểm.

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

Doanh nghiệp bảo hiểm: Là bên tham gia vào một hợp đồng bảo hiểm, có nghĩa vụ phải trả tiền bồi thường cho chủ hợp đồng theo quy định của hợp đồng trong trường hợp có sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

Hợp đồng bảo hiểm: Là một hợp đồng mà doanh nghiệp bảo hiểm thoả thuận một khoản tiền (gọi là phí bảo hiểm) và chấp nhận rủi ro bảo hiểm trọng yếu từ khách hàng (chủ hợp đồng) bằng các thoả thuận bồi thường cho chủ hợp đồng nếu có sự kiện xảy ra trong tương lai gây tổn thất tới chủ hợp đồng.

Hợp đồng bảo hiểm gốc: Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm ký trực tiếp với tổ chức, cá nhân mua bảo hiểm mà không phải là hợp đồng tái bảo hiểm.

Chủ hợp đồng: Là bên có quyền được nhận khoản bồi thường theo quy định tại hợp đồng bảo hiểm trong trường hợp một sự kiện được bảo hiểm xảy ra.

Hợp đồng tái bảo hiểm: Là hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm phát hành để bồi thường cho doanh nghiệp nhượng tái đối với những tổn thất của một hay nhiều hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp nhượng tái phát hành.

Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm: Là doanh nghiệp bảo hiểm gốc chuyển giao rủi ro bằng hình thức tái bảo hiểm.

Rủi ro bảo hiểm: Là những rủi ro ngoài rủi ro tài chính được chuyển từ chủ hợp đồng bảo hiểm sang doanh nghiệp bảo hiểm.

Khoản nợ bảo hiểm: Là các nghĩa vụ thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

Tài sản bảo hiểm: Là giá trị quyền thuần theo hợp đồng bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm.

Khoản đặt cọc: Là một phần của hợp đồng nhưng không được hạch toán là công cụ phái sinh theo quy định của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" và sẽ thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" nếu nó là một công cụ riêng biệt.

Các nhân tố được đảm bảo: Là nghĩa vụ phải trả các lợi ích được đảm bảo, đã ghi trong nội dung hợp đồng.

Các lợi ích được đảm bảo: Là các khoản thanh toán hoặc các lợi ích khác mà chủ hợp đồng hay nhà đầu tư được hưởng một cách vô điều kiện mà theo hợp đồng không nằm trong quyền quyết định của doanh nghiệp bảo hiểm.

Tài sản tái bảo hiểm: Là quyền thuần theo hợp đồng của nhà nhượng tái trong hợp đồng tái bảo hiểm.

Phần không đảm bảo: Là một quyền dựa trên hợp đồng để nhận một số các lợi ích như một phần bổ sung cho các lợi ích được đảm bảo:

a) Các lợi ích này phải là một phần đáng kể của toàn bộ lợi ích thoả thuận trong hợp đồng;

b) Giá trị và thời điểm nhận được các lợi ích này theo hợp đồng tùy thuộc vào ý muốn của bên phát hành; và

c) Các lợi ích theo hợp đồng này dựa trên:

Mức độ hiệu quả của một nhóm các hợp đồng cụ thể hoặc của một loại hợp đồng cụ thể;

Lãi từ những khoản đầu tư đã hoặc chưa thực hiện từ một nhóm tài sản cụ thể do bên phát hành sở hữu; hoặc

Lợi nhuận hay số thua lỗ của một công ty, một quỹ hay bất kỳ một đơn vị nào khác phát hành hợp đồng.

Công khai: Là việc hạch toán và có thể cung cấp thông tin về các bộ phận của một hợp đồng nếu chúng là những hợp đồng riêng rẽ.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi, hoặc một khoản nợ được thanh toán giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Rủi ro tài chính: Là rủi ro xảy ra khi có sự thay đổi trong tương lai của một hay các yếu tố như: Lãi suất, giá của công cụ tài chính, giá hàng hoá, tỷ giá hối đoái, chỉ số giá cả, tỷ suất tín dụng, chỉ số tín dụng hoặc các biến số khác, kể cả các biến số phi tài chính mà các biến số này không được quy định cụ thể trong hợp đồng.

Công cụ tài chính: Là một hợp đồng trong đó một doanh nghiệp trong hợp đồng tạo ra một tài sản tài chính, đồng thời một doanh nghiệp khác trong hợp đồng lại tạo ra một khoản nợ tài chính hay một công cụ vốn tự có.

Công cụ phái sinh: Là công cụ tài chính mà giá trị của nó thay đổi do có sự thay đổi của một đối tượng cơ sở, đối tượng này không đòi hỏi hay chỉ đòi hỏi một khoản đầu tư ròng ban đầu rất nhỏ so với các hợp đồng khác, và sẽ được thanh toán vào một thời điểm trong tương lai.

Các sự kiện được bảo hiểm: Là những sự kiện có thể xảy ra rủi ro trong tương lai được ghi trong hợp đồng bảo hiểm.

Kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ: Là việc đánh giá nhằm xác định xem giá trị ghi sổ của một khoản nợ bảo hiểm có cần phải được tăng lên hay không (hoặc giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác chờ phân bổ hoặc những tài sản vô hình có liên quan có cần phải được giảm đi hay không) dựa trên việc xem xét các dòng tiền trong tương lai.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Công cụ phái sinh

06. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định các doanh nghiệp phải tách và xác định công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc theo giá trị hợp lý, và ghi nhận những khoản chênh lệch do thay đổi giá trị hợp lý vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho các công cụ phái sinh gắn liền với một hợp đồng bảo hiểm cụ thể, trừ khi chính công cụ phái sinh này là một hợp đồng bảo hiểm.

07. Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" quy định trường hợp ngoại lệ là: Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải tách công cụ phái sinh từ hợp đồng bảo hiểm gốc và xác định giá trị hợp lý của giá hoàn lại khi bên mua bảo hiểm chấm dứt hợp đồng bảo hiểm (đây là khoản cố định hoặc là khoản cố định gộp với một khoản lãi nào đó), thậm chí giá trị hiện tại của khoản nợ bảo hiểm khác với giá trị ghi sổ của nó. Tuy nhiên, chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính" áp dụng cho quyền chọn và chấm dứt hợp đồng bảo hiểm nếu nhận giá trị hoàn lại gắn liền trong

hợp đồng bảo hiểm và giá trị hoàn lại này dao động theo sự thay đổi của biến số tài chính (Ví dụ: Chỉ số chứng khoán, giá cả hàng hoá hay chỉ số giá cả), hoặc do sự thay đổi của biến số phi tài chính mà không phải do bất kỳ một bên nào trong hợp đồng. Quy định này cũng áp dụng đối với khả năng thực hiện quyền chọn hoặc quyền chấm dứt hợp đồng do sự thay đổi của các biến số trên (Ví dụ: Quyền chọn bán có thể thực hiện được nếu có một chỉ số chứng khoán đạt được một mức độ cụ thể nào đó).

08. Đoạn 07 có thể áp dụng đối với quyền chấm dứt một công cụ tài chính có đặc điểm không đảm bảo.

Công khai khoản tiền đặt cọc

09. Một số hợp đồng bảo hiểm bao gồm cả phần bảo hiểm và phần đặt cọc, doanh nghiệp bảo hiểm được quyền lựa chọn công khai hay không công khai khoản tiền đặt cọc theo quy định sau:

a) Khoản tiền đặt cọc phải công khai nếu thoả mãn cả hai điều kiện sau:

(i) Doanh nghiệp bảo hiểm có thể xác định riêng rẽ được khoản tiền đặt cọc bao gồm bất kỳ quyền chấm dứt nào đi kèm và không xét đến phần bảo hiểm;

(ii) Chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc này như ví dụ tại đoạn 10.

b) Không bắt buộc phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i) nhưng chính sách kế toán đòi hỏi doanh nghiệp bảo hiểm phải ghi nhận tất cả các quyền và nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc, không tính đến cơ sở được sử dụng để tính toán những quyền và nghĩa vụ đó.

c) Không phải công khai trong trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm không thể xác định được khoản tiền đặt cọc một cách riêng rẽ như quy định tại điểm (a/i).

10. Ví dụ trường hợp các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không yêu cầu phải ghi nhận tất cả nghĩa vụ phát sinh từ khoản tiền đặt cọc:

Doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm nhận khoản tiền đặt cọc để thanh toán tổn thất trong tương lai từ các doanh nghiệp nhận tái bảo hiểm nhưng theo hợp đồng thì doanh nghiệp nhượng tái bảo hiểm phải có trách nhiệm hoàn trả khoản tiền đặt cọc này trong những năm tới. Nếu chính sách kế toán của doanh nghiệp nhượng tái cho phép họ ghi nhận khoản đặt cọc này là thu nhập, mà không ghi nhận là khoản phải trả thì bắt buộc phải công khai.

11. Để đáp ứng yêu cầu công khai báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng:

a) Chuẩn mực này đối với phần bảo hiểm;

b) Chuẩn mực "Công cụ tài chính" đối với khoản tiền đặt cọc.

Đánh giá và ghi nhận

Áp dụng chính sách kế toán

12. Doanh nghiệp bảo hiểm phải áp dụng các chính sách kế toán:

a) Không được trích lập và ghi nhận khoản dự phòng để bồi thường trong tương lai, nếu các yêu cầu đòi bồi thường phát sinh từ các hợp đồng này không tồn tại tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính (Ví dụ: Dự phòng dao động lớn hay dự phòng đảm bảo cân đối);

b) Phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 13-17.

c) Xoá bỏ một khoản nợ bảo hiểm (hoặc một phần của khoản nợ bảo hiểm) ra khỏi Bảng cân đối kế toán khi nó đã được thanh toán, được huỷ bỏ hay hết hạn.

d) Doanh nghiệp bảo hiểm không được bù trừ:

(i) Các tài sản tái bảo hiểm với các khoản nợ bảo hiểm liên quan; hoặc

(ii) Thu nhập hay chi phí của những hợp đồng tái bảo hiểm với các chi phí hay thu nhập của các hợp đồng bảo hiểm liên quan;

đ) Cần phải xem xét, đánh giá mức độ giảm giá của các tài sản tái bảo hiểm như quy định tại đoạn 18.

Kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm

Tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm phải đánh giá việc ghi nhận các khoản nợ bảo hiểm đã đầy đủ hay chưa, bằng cách ước tính giá trị hiện tại của các luồng tiền phát sinh trong tương lai theo quy định trong hợp đồng bảo hiểm. Nếu đánh giá đó cho thấy giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm (sau khi trừ đi những chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan như quy định trong đoạn 27 và 28) là không đủ so với các luồng tiền ước tính trong tương lai, thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Doanh nghiệp bảo hiểm phải kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ bảo hiểm xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu dưới đây hay không:

a) Kiểm tra, xem xét các ước tính hiện tại của tất cả các luồng tiền theo hợp đồng và các luồng tiền có liên quan (các chi phí giải quyết khiếu nại) cũng như các luồng tiền phát sinh từ những quyền lựa chọn và đảm bảo đi kèm.

b) Nếu qua kiểm tra cho thấy việc tính toán các khoản nợ là không đầy đủ thì toàn bộ số thiếu hụt này sẽ được hạch toán vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Khi lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nộp cho cơ quan quản lý bảo hiểm (Bộ Tài chính), các doanh nghiệp bảo

hiểm phải tuân theo quy định của các cơ chế tài chính đối với chi phí khai thác.

Trường hợp chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm không quy định phải kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ xem có thoả mãn những yêu cầu tối thiểu trong đoạn 14 hay không, doanh nghiệp bảo hiểm phải:

a) Xác định khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản nợ bảo hiểm tương ứng với giá trị ghi sổ của:

(i) Những chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ; và

(ii) Bất kì một tài sản vô hình nào có liên quan như các tài sản có được từ hợp nhất doanh nghiệp hay chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm như quy định tại đoạn 27 và 28. Tuy nhiên, các tài sản tái bảo hiểm liên quan không được xem xét vì chúng đã được hạch toán một cách riêng rẽ như quy định tại đoạn 18.

b) Xác định xem số liệu được nêu trong đoạn (a) có thấp hơn giá trị ghi sổ của nó hay không, nếu các khoản nợ bảo hiểm tương ứng thuộc phạm vi của Chuẩn mực kế toán "Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng". Trường hợp phát sinh chênh lệch nhỏ hơn, doanh nghiệp bảo hiểm sẽ phải ghi nhận toàn bộ khoản chênh lệch đó vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và ghi giảm giá trị ghi sổ của những chi phí khai thác hợp đồng chờ phân bổ hoặc các tài sản vô hình có liên quan hoặc ghi tăng giá trị ghi sổ của những khoản nợ bảo hiểm tương ứng.

Nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm thoả mãn được những yêu cầu tối thiểu quy định tại đoạn 14 thì việc kiểm tra sẽ được áp dụng ở mức độ tổng thể. Ngược lại nếu việc kiểm tra tính đầy đủ của khoản nợ bảo hiểm không thoả mãn những yêu cầu tối thiểu, thì cách tính trong đoạn 15 được sử dụng ở mức độ của từng nhóm hợp đồng có mức độ rủi ro tương tự và coi như một nhóm danh mục đơn lẻ.

Số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(b) (Ví dụ: Kết quả của việc áp dụng Chuẩn mực "Các khoản dự phòng, tài sản

và nợ tiềm tàng") sẽ phản ảnh tỷ suất lợi nhuận đầu tư trong tương lai như quy định tại đoạn 24 - 26 khi số liệu tính được theo quy định tại đoạn 15(a) cũng phản ảnh những tỷ suất lợi nhuận đó.

Sự giảm giá trị của các tài sản tái bảo hiểm

Nếu như các tài sản tái bảo hiểm của doanh nghiệp nhượng tái bị giảm giá trị thì có thể giảm giá trị ghi sổ một cách thích hợp và ghi nhận sự giảm giá trị trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Một tài sản tái bảo hiểm bị giảm giá trị khi:

a) Có bằng chứng chắc chắn là kết quả của một sự kiện phát sinh sau khi ghi nhận tài sản tái bảo hiểm, theo đó doanh nghiệp nhượng tái có thể không thu hồi được toàn bộ số phải thu theo điều khoản của hợp đồng tái bảo hiểm;

b) Có thể đo lường được một cách đáng tin cậy những ảnh hưởng của sự kiện đó đối với số phải thu của doanh nghiệp nhượng tái từ doanh nghiệp nhận tái.

Những thay đổi trong chính sách kế toán

Doanh nghiệp bảo hiểm có thể thay đổi các chính sách kế toán đối với hợp đồng bảo hiểm khi và chỉ khi những thay đổi này làm cho các báo cáo tài chính trở nên thích hợp hơn đối với yêu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo mà không làm giảm độ tin cậy hoặc tăng độ tin cậy mà không giảm tính thích hợp đối với những yêu cầu này. Doanh nghiệp bảo hiểm có thể đánh giá mức độ tin cậy và thích hợp dựa trên những tiêu chuẩn trong Chuẩn mực kế toán số 29 - "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".

Để lý giải cho việc thay đổi chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm, Doanh nghiệp bảo hiểm phải chứng minh được những thay đổi này sẽ làm cho các báo cáo tài chính phù hợp hơn với các quy định trong Chuẩn mực số 29, nhưng những thay đổi này không nhất thiết phải hoàn toàn tuân theo những quy định đó, cụ thể các nội dung sau:

- a) Lãi suất thị trường hiện hành (đoạn 21);
- b) Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành (đoạn 22);
- c) Thận trọng (đoạn 23);
- d) Tỷ suất đầu tư trong tương lai (đoạn 24 - 26).

Lãi suất thị trường hiện hành

Doanh nghiệp bảo hiểm được phép, nhưng không bắt buộc phải thay đổi các chính sách kế toán để tính lại các khoản nợ bảo hiểm theo lãi suất thị trường hiện hành và ghi nhận những thay đổi của các khoản nợ đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Tại thời điểm đó, họ cũng có thể áp dụng các chính sách kế toán mà có yêu cầu các ước tính hiện tại và các giả định khác để xác định các khoản nợ bảo hiểm theo công thức đã định sẵn. Không áp dụng các chính sách kế toán này một cách nhất quán cho tất cả các khoản nợ tương tự khác vì Chuẩn mực kế toán số 29 đã có hướng dẫn khác cho các khoản nợ này. Nếu như doanh nghiệp bảo hiểm lựa chọn cách xác định nợ bảo hiểm theo cách này, họ sẽ tiếp tục sử dụng lãi suất thị trường hiện hành (nếu có thể và các ước tính, giả định hiện hành khác - nếu có) một cách nhất quán trong tất cả các kỳ báo cáo và cho tất cả các khoản nợ này cho tới khi chúng được thanh toán.

Tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành

22. Nếu sự thay đổi chính sách kế toán không thoả mãn các quy định nêu tại đoạn 19, doanh nghiệp bảo hiểm có thể tiếp tục thực hiện các chính sách kế toán hiện hành như

- a) Xác định khoản nợ bảo hiểm trên cơ sở không chiết khấu.
- b) Xác định các quyền theo hợp đồng đối với các khoản phí quản lý đầu tư trong tương lai với giá trị vượt quá giá trị hợp lý của chúng, như những giá trị này được tính toán bằng cách so sánh với mức phí của các doanh nghiệp cung cấp những dịch vụ tương tự trên thị trường. Hầu như chắc chắn rằng những giá trị

hợp lý tại thời điểm ban đầu sẽ bằng với các chi phí gốc, chỉ trừ khi các khoản phí quản lý đầu tư chứng khoán trong tương lai và các chi phí có liên quan không phù hợp với những chi phí tương tự trên thị trường.

c) Sử dụng các chính sách kế toán không đồng nhất cho các hợp đồng bảo hiểm (các chi phí khai thác chờ phân bổ và các tài sản vô hình có liên quan) của các công ty con, trừ các trường hợp đã được quy định trong đoạn 21. Nếu các chính sách kế toán này không đồng nhất, doanh nghiệp bảo hiểm phải thay đổi các chính sách này nếu như sự thay đổi đó không làm các chính sách kế toán thay đổi nhiều hơn và vẫn thoả mãn các yêu cầu khác trong chuẩn mực này.

Thận trọng

23. Trường hợp đang áp dụng nguyên tắc kế toán thận trọng, doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm để làm giảm sự thận trọng đó. Tuy nhiên nếu doanh nghiệp bảo hiểm đã và đang áp dụng các chính sách đối với hợp đồng bảo hiểm với một mức độ thận trọng vừa đủ thì không cần thiết phải tăng thêm mức độ thận trọng này.

Tỷ suất đầu tư trong tương lai

24. Doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải thay đổi các chính sách kế toán cho các hợp đồng bảo hiểm để tính toán lại tỷ suất đầu tư trong tương lai. Tuy nhiên có một giả định là báo cáo tài chính của doanh nghiệp bảo hiểm có thể sẽ giảm độ hợp lý và tin cậy nếu như họ sử dụng chính sách kế toán để phản ánh tỷ suất đầu tư trong tương lai nhằm tính toán các hợp đồng bảo hiểm, trừ khi những tỷ suất đó phản ánh khoản phải thanh toán theo hợp đồng.

Ví dụ về các chính sách kế toán phản ánh những tỷ suất đầu tư trong tương lai:

a) Sử dụng tỷ lệ chiết khấu phản ánh tiền lãi được ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm; hoặc

b) Đưa ra dự kiến mức hoàn vốn trên các tài sản này với một tỷ lệ hoàn vốn ước tính, chiết khấu các khoản hoàn vốn dự kiến đó bằng các tỷ lệ khác nhau và bao gồm cả những kết quả tính toán nợ bảo hiểm.

Doanh nghiệp bảo hiểm có thể khắc phục giả định nêu ở đoạn 24 chỉ khi các sự thay đổi khác trong chính sách kế toán với mức tăng tính hợp lý và độ tin cậy của các báo cáo tài chính lớn hơn mức giảm tính hợp lý và độ tin cậy gây ra bởi tỷ suất đầu tư tương lai.

Ví dụ: Các chính sách kế toán hiện tại của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm bao hàm các giả định quá thận trọng được đặt ra tại thời điểm ban đầu và một tỷ lệ chiết khấu theo qui định mà không cần tham khảo thực trạng thị trường, bỏ qua một số quyền chọn cũng như bảo đảm đi kèm. Trong trường hợp này, doanh nghiệp bảo hiểm có thể làm cho báo cáo tài chính trở lên hợp lý hơn mà không làm giảm độ tin cậy bằng cách chuyển sang một số thay đổi, có sự chú ý hơn cho mục đích đầu tư và được sử dụng một cách rộng rãi hơn, liên quan đến:

a) Các ước tính và giả định hiện hành;

Sự điều chỉnh hợp lý (nhưng không quá thận trọng) để phản ánh rủi ro và tính không chắc chắn;

c) Việc xác định phản ánh cả giá trị thực và giá trị thời gian của quyền lựa chọn và đảm bảo đính kèm;

d) Tỷ lệ chiết khấu thị trường hiện hành, thậm chí tỷ lệ chiết khấu đó phản ánh tỷ lệ lãi ước tính trên tài sản của doanh nghiệp bảo hiểm.

Trong một số phương pháp tính toán, tỷ lệ chiết khấu được dùng để xác định giá trị hiện tại của khoản lợi nhuận trong

tương lai. Khoản lợi nhuận này được quy về từng giai đoạn khác nhau theo một công thức. Trong những phương pháp đó, có phương pháp tỷ lệ chiết khấu tác động đến việc tính toán các khoản nợ một cách gián tiếp. Cụ thể phương pháp sử dụng tỷ lệ chiết khấu không hợp lý có thể có những tác động nhất định hoặc là không có tác động gì đối với việc tính toán các khoản nợ tại thời điểm ban đầu. Tuy nhiên, trong những phương pháp khác, tỷ lệ chiết khấu xác định việc tính toán các khoản nợ một cách trực tiếp, thì việc sử dụng tỷ lệ chiết khấu dựa trên tài sản có ảnh hưởng đáng kể hơn, nên hầu như doanh nghiệp bảo hiểm sẽ không thể khắc phục được giả định nêu trong đoạn 24.

Các hợp đồng bảo hiểm thu được từ hợp nhất kinh doanh hay chuyển giao có tính mua lại hợp đồng bảo hiểm

27. Theo Chuẩn mực kế toán số 11- "Hợp nhất kinh doanh", trong ngày hợp nhất doanh nghiệp bảo hiểm có thể tính toán giá trị hợp lý các khoản nợ bảo hiểm ước tính và các tài sản bảo hiểm được thu nhận trong hợp nhất kinh doanh. Tuy nhiên, doanh nghiệp bảo hiểm được phép nhưng không bắt buộc sử dụng cách trình bày để tách biệt giá trị hợp lý của các hợp đồng bảo hiểm thu nhận được thành 2 phần:

a) Nợ được xác định giá trị dựa trên cơ sở các chính sách kế toán của doanh nghiệp bảo hiểm đối với các hợp đồng bảo hiểm mà họ phát hành; và

b) Tài sản vô hình đại diện cho sự khác biệt giữa:

i) Giá trị hợp lý của các quyền bảo hiểm trong hợp đồng được thu nhận và các nghĩa vụ bảo hiểm ước tính;

ii) Giá trị khoản nợ nêu tại điểm a.

Sau đó việc tính toán tài sản này sẽ phải nhất quán với tính toán của khoản nợ bảo hiểm có liên quan.

28. Doanh nghiệp bảo hiểm nhận chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm có thể dùng phương thức trình bày chi tiết hơn như đã mô tả trong đoạn 27.

29: Các tài sản vô hình quy định tại đoạn 27, 28 không thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Tổn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình". Tuy nhiên, Chuẩn mực "Tổn thất tài sản" và Chuẩn mực "Tài sản cố định vô hình" được áp dụng cho các khách hàng liên quan đến các hợp đồng tương lai mà các quyền hoặc nghĩa vụ bảo hiểm trong hợp đồng không hiện hữu tại ngày hợp nhất kinh doanh hoặc chuyển nhượng hợp đồng bảo hiểm.

Phần không đảm bảo

Phần không đảm bảo trong hợp đồng bảo hiểm

30. Một số hợp đồng bảo hiểm có phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Đối với các hợp đồng này doanh nghiệp bảo hiểm áp dụng quy định sau:

a) Có thể, nhưng không nhất thiết phải hạch toán riêng phần đảm bảo và phần không đảm bảo. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm không ghi nhận một cách riêng rẽ, thì có thể xác định toàn bộ hợp đồng bảo hiểm như một khoản nợ phải trả. Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một cách riêng rẽ, thì có thể xác định phần có đảm bảo như một khoản nợ phải trả.

b) Trường hợp ghi nhận riêng rẽ phần không đảm bảo và phần có đảm bảo, doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, (hoặc là một phần riêng biệt của nguồn vốn chủ sở hữu). Chuẩn mực này không quy định phương pháp xác định phần không đảm bảo là một khoản nợ hay vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp bảo hiểm có thể chia thành phần thuộc khoản nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu và phải áp dụng một cách nhất quán, mà không được xác định phần này như là một phần trung gian ở giữa nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu.

c) Có thể ghi nhận tất cả các khoản phí bảo hiểm nhận được như là doanh thu mà không phải tách riêng bất kỳ phần nào có liên quan đến vốn chủ sở hữu. Kết quả của sự thay đổi

phần có đảm bảo và phần không đảm bảo khi được phân loại là khoản nợ phải trả sẽ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Nếu một phần hoặc toàn bộ phần không đảm bảo được phân loại trong vốn chủ sở hữu, thì một phần của lãi hoặc lỗ sẽ được tính cho phần không đảm bảo (cũng giống cách tính lợi ích của cổ đông thiểu số) thì doanh nghiệp bảo hiểm có thể ghi nhận một phần của lãi hoặc lỗ quy cho bất kỳ một phần nào của vốn chủ sở hữu thuộc phần không đảm bảo như một khoản phân phối lãi hoặc lỗ chứ không phải thu nhập hay chi phí (quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính").

d) Có thể áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính", nếu trong hợp đồng bảo hiểm có công cụ phái sinh thuộc phạm vi của Chuẩn mực "Công cụ tài chính".

e) Có thể tiếp tục áp dụng các chính sách kế toán hiện hành cho những hợp đồng đối với những vấn đề không được quy định trong các đoạn 12 – 18 và 30 (a), 30 (d) trừ khi doanh nghiệp bảo hiểm thay đổi các chính sách kế toán theo quy định tại các đoạn 19 – 26.

Phần không đảm bảo trong các công cụ tài chính của hợp đồng bảo hiểm

31. Các quy định trong đoạn 30 cũng được áp dụng cho một công cụ tài chính có phần không đảm bảo, ngoài ra:

a) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại toàn bộ phần không đảm bảo là một khoản nợ phải trả, họ có thể áp dụng việc kiểm tra tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả theo quy định tại các đoạn từ 14 – 17 cho toàn bộ hợp đồng (Bao gồm cả phần có đảm bảo và phần không đảm bảo). Doanh nghiệp bảo hiểm không cần phải xác định giá trị phần có đảm bảo do đã áp dụng Chuẩn mực "Công cụ tài chính".

b) Nếu doanh nghiệp bảo hiểm phân loại một phần hay toàn bộ phần không đảm bảo như một phần riêng biệt của vốn

chủ sở hữu thì khoản nợ được ghi nhận cho toàn bộ hợp đồng không được nhỏ hơn giá trị của phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính". Giá trị này bao gồm giá trị của quyền chọn có thể thực hiện đối với quyền chấm dứt hợp đồng nhưng không nhất thiết phải bao gồm cả giá trị thời gian nếu như đã miễn trừ quyền chọn không phải đánh giá theo giá trị hợp lý (Theo đoạn 08). Doanh nghiệp bảo hiểm không phải công khai giá trị phần có đảm bảo theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" và cũng không cần phải trình bày khoản này một cách riêng rẽ. Ngoài ra doanh nghiệp bảo hiểm không nhất thiết phải xác định khoản này nếu toàn bộ khoản nợ phải trả đã được ghi nhận rõ ràng.

c) Mặc dù những hợp đồng này là các công cụ tài chính, song doanh nghiệp bảo hiểm có thể hạch toán các khoản thu phí của những hợp đồng này vào doanh thu và ghi nhận phần tăng lên đối với giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả là chi phí.

Trình bày báo cáo tài chính

Giải thích các khoản được ghi nhận

32. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng các thông tin giúp người sử dụng nhận biết và giải thích các số liệu phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm trong báo cáo tài chính.

33. Để tuân thủ quy định tại đoạn 32, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:

a) Các chính sách kế toán đối với các hợp đồng bảo hiểm và các tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí có liên quan.

b) Tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu và chi phí được ghi nhận (và các luồng tiền nếu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ lập theo phương pháp trực tiếp) phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm. Trong trường hợp nhượng tái bảo hiểm, doanh nghiệp phải trình bày:

i) Các khoản lãi hay lỗ được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh từ hoạt động nhượng tái bảo hiểm;

(ii) Nếu doanh nghiệp nhượng tái giữ lại và phân bổ dần các khoản lãi hay lỗ phát sinh từ nhượng tái bảo hiểm, thì phải trình bày khoản phân bổ trong kỳ và khoản chờ phân bổ vào đầu và cuối kỳ.

c) Quy trình được sử dụng để xác định những giả định có ảnh hưởng lớn nhất đối với việc đánh giá các khoản được ghi nhận như đã nêu trong đoạn (33/b). Trường hợp có thể, doanh nghiệp bảo hiểm nên trình bày số liệu liên quan đến các giả định này.

d) Ảnh hưởng của những thay đổi trong các giả định được sử dụng để đánh giá các tài sản bảo hiểm và các khoản nợ bảo hiểm, trình bày riêng những ảnh hưởng của từng sự thay đổi mà có ảnh hưởng trọng yếu lên các báo cáo tài chính.

e) Đối chiếu các thay đổi của các khoản nợ bảo hiểm, các tài sản liên quan đến tái bảo hiểm, và các chi phí khai thác có liên quan chờ phân bổ (nếu có).

Giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của các luồng tiền trong tương lai của hợp đồng bảo hiểm

34. Doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng mọi thông tin để giúp cho người sử dụng hiểu được giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm.

35. Để thực hiện theo quy định tại đoạn 34, doanh nghiệp bảo hiểm phải trình bày rõ ràng:

a) Các mục tiêu trong việc quản lý rủi ro phát sinh từ các hợp đồng bảo hiểm và các chính sách trong việc làm giảm bớt các rủi ro này;

b) Các điều khoản và điều kiện của hợp đồng có ảnh hưởng trọng yếu đến giá trị, thời gian và tính không chắc chắn của luồng tiền trong tương lai của các hợp đồng bảo hiểm;

c) Thông tin về rủi ro bảo hiểm (cả trước và sau khi rủi ro được chia sẻ bằng tái bảo hiểm), bao gồm thông tin về:

(i) Tính nhạy cảm của lãi hay lỗ và vốn chủ sở hữu đối với những thay đổi của các biến số có ảnh hưởng trọng yếu lên chúng;

(ii) Sự tập trung của rủi ro bảo hiểm;

(iii) Các khoản chi trả bồi thường thực tế so với những ước tính trước đó (ví dụ Bảng thống kê bồi thường). Việc lập bảng thống kê bồi thường nên bắt đầu từ giai đoạn đầu từ khi phát sinh khoản khiếu nại chính thức đầu tiên mà chưa biết được chắc chắn số tiền và thời gian của các khoản chi trả bảo hiểm. Tuy nhiên, không nhất thiết phải quay ngược thời gian tới hơn 10 năm. Doanh nghiệp bảo hiểm không cần công khai những thông tin về các khoản khiếu nại nếu không chắc chắn về giá trị và thời điểm của các khoản phải trả về bồi thường được giải quyết trong vòng 1 năm.

d) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro tín dụng theo quy định của Chuẩn mực "Công cụ tài chính" sẽ yêu cầu trong trường hợp hợp đồng bảo hiểm nằm trong phạm vi của chuẩn mực đó;

e) Thông tin về rủi ro lãi suất và rủi ro thị trường của các công cụ tài chính phải sinh thuộc hợp đồng bảo hiểm gốc nếu doanh nghiệp bảo hiểm không buộc phải, hay không đánh giá công cụ tài chính theo giá trị hợp lý./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục số 30 LÃI TRÊN CỔ PHIẾU

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC
ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích của Chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán trong việc xác định và trình bày lãi trên cổ phiếu nhằm so sánh hiệu quả hoạt động giữa các doanh nghiệp cổ phần trong cùng một kỳ báo cáo và hiệu quả hoạt động của cùng một doanh nghiệp qua các kỳ báo cáo.

Chuẩn mục này được áp dụng cho việc tính và công bố lãi trên cổ phiếu tại các doanh nghiệp sau:

- Đang có cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng được giao dịch công khai trên thị trường; và
- Đang trong quá trình phát hành cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng ra công chúng.

Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mục này trên báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của mình.

Các thuật ngữ trong chuẩn mục này được hiểu như sau:

Suy giảm: Là sự giảm lãi trên cổ phiếu hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Suy giảm ngược: Là sự tăng lãi trên cổ phiếu hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Thoả thuận cổ phiếu có điều kiện: Là thoả thuận về phát hành cổ phiếu phải thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Cổ phiếu phổ thông: Là công cụ vốn mang lại cho người sở hữu quyền lợi tài chính sau tất cả các công cụ vốn khác.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng: Là công cụ tài chính hoặc một hợp đồng khác cho phép người sở hữu có được cổ phiếu phổ thông.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện: Là cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành, thu ít tiền hoặc không thu tiền mặt hoặc dựa trên việc thỏa mãn một số điều kiện nhất định của thoả thuận cổ phiếu có điều kiện.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương: Là các công cụ tài chính mang lại cho người sở hữu quyền được mua cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

Quyền chọn bán: Là hợp đồng cho phép người sở hữu quyền được bán cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

Người nắm giữ cổ phiếu phổ thông được hưởng cổ tức trong kỳ sau khi các loại cổ phiếu khác đã được chia cổ tức (Ví dụ: Cổ phiếu ưu đãi cổ tức). Cổ phiếu phổ thông của doanh nghiệp có quyền như nhau trong việc nhận cổ tức.

Ví dụ về cổ phiếu phổ thông tiềm năng gồm:

- a) Khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn, bao gồm cả cổ phiếu ưu đãi, có thể chuyển đổi sang cổ phiếu phổ thông;
- b) Quyền chọn và chứng quyền;
- c) Cổ phiếu được phát hành dựa trên việc thoả mãn một số điều kiện nhất định theo thoả thuận mang tính hợp đồng. Ví dụ: Việc mua doanh nghiệp hoặc các tài sản khác.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định

Lãi cơ bản trên cổ phiếu

Doanh nghiệp phải tính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (tử số) cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (mẫu số).

Lãi cơ bản trên cổ phiếu cung cấp số liệu đánh giá lợi ích từ kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo mà mỗi cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ mang lại.

Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, số phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho công ty mẹ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào vốn chủ sở hữu.

Các khoản thu nhập và chi phí phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ đã được ghi nhận trong kỳ báo cáo, bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, cổ tức của

cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nợ phải trả, được sử dụng để xác định lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được trừ khỏi lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, gồm:

a) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo; và

b) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo (kể cả trường hợp chưa được thông báo). Giá trị cổ tức ưu đãi trong kỳ không bao gồm cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế liên quan tới các kỳ trước đã được chi trả hay được thông báo trong kỳ báo cáo.

Cổ phiếu ưu đãi có mức cổ tức thấp để bù đắp lại việc doanh nghiệp bán cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có chiết khấu, hoặc có mức cổ tức cao để bù đắp cho nhà đầu tư do việc mua cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có phụ trội. Các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành lần đầu cổ phiếu ưu đãi lãi suất tăng dần được phân bổ vào lợi nhuận giữ lại theo phương pháp lãi thực và được coi như cổ tức ưu đãi khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Doanh nghiệp có thể mua lại cổ phiếu ưu đãi từ người sở hữu. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Doanh nghiệp có thể khuyến khích việc chuyển đổi trước thời hạn cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi bằng điều kiện có lợi hơn điều kiện chuyển đổi ban đầu hoặc bằng số tiền thanh toán thêm. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của

cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của các khoản thanh toán được cộng vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

Việc sử dụng số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ là do giá trị vốn cổ đông thay đổi trong kỳ khi số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành tăng hoặc giảm. Số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ là số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được điều chỉnh theo số cổ phiếu phổ thông được mua lại hoặc được phát hành thêm nhân với hệ số thời gian. Hệ số thời gian là tỷ số giữa số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.

Cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày có thể nhận được khoản thanh toán cho cổ phiếu đó (thông thường là ngày phát hành). Ví dụ:

a) Cổ phiếu phổ thông phát hành thu tiền được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ghi nhận được tiền;

b) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông hay cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi cổ tức được chuyển thành cổ phiếu;

c) Cổ phiếu phổ thông được phát hành bằng việc chuyển đổi một công cụ nợ thành cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ nợ đó;

d) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho lãi và gốc của các công cụ tài chính khác được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ tài chính đó;

e) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán khoản nợ phải trả của doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi khoản nợ phải trả này được chuyển thành cổ phiếu;

f) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho việc mua một tài sản phi tiền tệ được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi tài sản đó được ghi nhận; và

g) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi dịch vụ đó được cung cấp.

Thời điểm tính cổ phiếu phổ thông được xác định theo các điều khoản và điều kiện gắn kèm với việc phát hành cổ phiếu, doanh nghiệp phải cân nhắc kỹ lưỡng bản chất của các hợp đồng liên quan tới việc phát hành cổ phiếu.

Cổ phiếu phổ thông được phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày mua vì doanh nghiệp mua hợp nhất kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị được mua vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình kể từ ngày mua.

Cổ phiếu phổ thông được phát hành khi thực hiện chuyển đổi một công cụ có thể chuyển đổi được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực.

Cổ phiếu phát hành có điều kiện được coi như cổ phiếu đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày tất cả các điều kiện cần thiết đã được thoả mãn (khi

các sự kiện đã xảy ra). Cổ phiếu có thể được phát hành sau một thời gian xác định không được coi là cổ phiếu phát hành có điều kiện, vì điều kiện về thời gian này chắc chắn sẽ xảy ra.

Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành có thể được thu hồi lại có điều kiện không được phản ánh như cổ phiếu đang lưu hành và không được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tới ngày cổ phiếu đó không còn bị ràng buộc bởi điều kiện thu hồi lại.

Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

Cổ phiếu phổ thông có thể tăng hoặc giảm mà không cần có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Ví dụ:

- a) Vốn hoá hoặc phát hành cổ phiếu thưởng (một số trường hợp là trả cổ tức bằng cổ phiếu);
- b) Phát hành cổ phiếu phổ thông dưới hình thức thưởng (Ví dụ: Thưởng bằng việc phát hành quyền cho các cổ đông hiện tại);
- c) Tách cổ phiếu; và
- d) Gộp cổ phiếu.

Vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng hoặc tách cổ phiếu là việc phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông hiện tại mà doanh nghiệp không thu về bất cứ một khoản tiền nào. Vì vậy, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên mà không có sự gia tăng nguồn vốn. Số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước sự kiện này được điều chỉnh theo tỉ lệ tương ứng với số lượng thay đổi của cổ phiếu phổ thông được lưu hành với giả thuyết sự kiện này đã xảy ra ngay tại thời điểm đầu kỳ báo cáo. Ví dụ: Đối với việc phát hành 2 cổ phiếu thưởng cho 1 cổ phiếu đang lưu hành, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước thời điểm phát hành được nhân với 3 để tính tổng số cổ

phiếu phổ thông, hoặc nhân với 2 để tính số cổ phiếu phổ thông tăng thêm.

Việc gộp cổ phiếu phổ thông chỉ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành mà không làm giảm nguồn vốn. Tuy nhiên, nếu mua lại cổ phiếu theo giá trị hợp lý, thì việc giảm tương ứng nguồn vốn sẽ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành.

Lãi suy giảm trên cổ phiếu

Doanh nghiệp tính giá trị lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ và số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành do ảnh hưởng của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu là nhằm đảm bảo tính nhất quán với lãi cơ bản trên cổ phiếu, cung cấp thước đo lợi ích của mỗi cổ phiếu phổ thông trong kết quả hoạt động của doanh nghiệp khi tính tới tác động của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đang lưu hành trong kỳ. Việc làm này dẫn đến:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tăng bằng khoản cổ tức và lãi ghi nhận trong kỳ dành cho cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm và được điều chỉnh các thay đổi về thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng bằng số bình quân gia quyền các cổ phiếu bổ sung sẽ được lưu hành nếu như tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi.

Lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần điều chỉnh số lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ, theo quy định trong đoạn 10, cho các tác động sau thuế của:

a) Các khoản cổ tức hoặc các khoản khác liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đã được giảm trừ vào số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ theo quy định trong đoạn 10;

b) Bất kỳ khoản lãi nào được ghi nhận trong kỳ liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

c) Các thay đổi khác của thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm.

Khi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đã được chuyển thành cổ phiếu phổ thông thì sẽ không phát sinh các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Thay vào đó, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được phân bổ cho cả cổ phiếu phổ thông mới. Vì vậy, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tính toán theo đoạn 10 được điều chỉnh cho các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Chi phí liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm: Chi phí giao dịch và khoản chiết khấu được tính theo phương pháp lãi suất thực tế.

Việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng dẫn đến những thay đổi về thu nhập và chi phí của doanh nghiệp. Ví dụ, giảm chi phí lãi vay liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng và việc làm tăng lợi nhuận hoặc giảm lỗ có thể dẫn tới việc tăng khoản lợi nhuận bắt buộc phải phân phối. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, lợi nhuận hoặc lỗ tính cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được điều chỉnh theo các thay đổi mang tính hệ quả nêu trên của thu nhập và chi phí.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, số lượng cổ phiếu phổ thông là số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông (tính theo phương pháp được trình bày trong các đoạn 17 và 24) cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành trong trường hợp tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được giả định chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm đầu kỳ báo cáo hoặc tại ngày phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng nếu ngày phát hành cổ phiếu này sau thời điểm đầu kỳ báo cáo.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm sẽ được xác định một cách độc lập cho mỗi kỳ báo cáo. Số cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong kỳ báo cáo từ đầu năm tới ngày hiện tại không phải là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong mỗi lần tính giữa kỳ.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được tính vào số bình quân trong kỳ mà nó lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng bị hủy hoặc tự hủy trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu với tỉ lệ tương ứng với thời gian mà chúng lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng chuyển thành cổ phiếu phổ thông trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu từ ngày bắt đầu kỳ báo cáo cho đến ngày chuyển đổi, và kể từ ngày chuyển đổi cổ phiếu phổ thông mới do chuyển đổi được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Số cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành do việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được xác định theo từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng. Khi có nhu cầu chuyển đổi, việc tính toán được thực hiện dựa trên giả định về tỷ lệ chuyển đổi hoặc giá chuyển đổi có lợi nhất cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông tiềm năng.

Công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết có thể phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của công ty mình, của công ty mẹ hoặc của bên góp vốn liên doanh hay nhà đầu tư cho các bên không phải là công ty mẹ, bên góp vốn liên doanh hoặc nhà đầu tư. Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng của công ty con, công ty mẹ, công ty liên doanh hoặc công ty liên kết có tác động suy giảm đến lãi cơ bản trên cổ phiếu của đơn vị báo cáo thì những cổ phiếu này được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được coi là có tác động suy giảm khi và chỉ khi, việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông sẽ làm giảm lãi hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu.

Doanh nghiệp sử dụng lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ như số liệu kiểm soát để xác định xem cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ được điều chỉnh theo quy định trong đoạn 10.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược khi việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông làm tăng lãi hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu không giả định việc chuyển đổi, thực hiện hoặc phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược đối với lãi trên cổ phiếu.

Doanh nghiệp xem xét riêng từng đợt phát hành hoặc từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng khi xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Thứ tự xem xét các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể ảnh hưởng tới kết luận cổ phiếu đó có tác động suy giảm hay suy giảm ngược, do đó để tối đa hoá hiệu ứng suy giảm lãi cơ bản trên cổ phiếu, từng đợt phát hành hay loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng cần được xem xét theo thứ tự từ suy giảm lớn nhất tới suy

giảm nhỏ nhất. Như vậy cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm với “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” thấp nhất được tính trước những cổ phiếu phổ thông tiềm năng có “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” lớn hơn. Quyền chọn, chứng quyền được tính trước vì chúng không làm thay đổi lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương

Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần phải giả định các quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm đều được thực hiện. Số tiền giả định thu được từ các công cụ này được phản ánh như khoản thu từ việc phát hành cổ phiếu phổ thông ở mức giá thị trường trung bình trong kỳ. Phân chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông đã phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành ở mức giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông được phát hành không điều kiện.

Quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm khi chúng tác động làm cho giá cổ phiếu phổ thông phát hành thấp hơn giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ. Giá trị suy giảm là giá bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ trừ đi giá phát hành. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm cả hai yếu tố sau đây:

a) Hợp đồng phát hành một số lượng nhất định cổ phiếu phổ thông theo giá thị trường bình quân trong kỳ. Doanh nghiệp bỏ qua những cổ phiếu phổ thông này khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng được coi là đã được định giá một cách hợp lý và không có tác động suy giảm hay suy giảm ngược.

b) Hợp đồng phát hành số cổ phiếu phổ thông còn lại không điều kiện. Những cổ phiếu phổ thông này không tạo ra tiền và không có tác động tới lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho các cổ phiếu phổ thông đang lưu hành. Vì vậy, những cổ phiếu này có tác

động suy giảm và được cộng vào số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Quyền chọn và chứng quyền có tác động suy giảm chỉ khi giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ lớn hơn giá thực hiện quyền chọn hoặc chứng quyền (trường hợp thực hiện công cụ có lãi). Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lại số lãi trên cổ phiếu đã báo cáo trước đây để phản ánh sự thay đổi của giá cổ phiếu phổ thông.

Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên với các điều khoản cố định hoặc xác định được và các cổ phiếu thưởng chưa trao cho nhân viên được coi như các quyền chọn khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, mặc dù việc trao cổ phiếu là chưa chắc chắn. Những công cụ này được coi như đã lưu hành vào ngày phát sinh. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên dựa trên kết quả hoạt động được phản ánh như cổ phiếu phát hành có điều kiện vì khi phát hành những cổ phiếu đó ngoài điều kiện về mặt thời gian còn phụ thuộc vào việc thoả mãn một số điều kiện cụ thể.

Công cụ tài chính có thể chuyển đổi

Tác động suy giảm của công cụ tài chính có thể chuyển đổi đối với lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định tại đoạn 31 và 34.

Cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi cổ tức của các cổ phiếu đó (được công bố hoặc lũy kế trong kỳ) tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được do chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu. Tương tự, khoản nợ có khả năng chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi lãi sau thuế và các khoản thay đổi khác trong thu nhập và chi phí tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được thông qua chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Việc mua lại hoặc khuyến khích chuyển đổi cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có thể chỉ ảnh hưởng một phần trong số cổ

phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi lưu hành trước kia. Khi đó, các khoản thanh toán tăng thêm nêu trong đoạn 15 tính cho các cổ phiếu được mua lại hoặc được chuyển đổi được dùng để xác định xem những cổ phiếu ưu đãi còn lại có tác động suy giảm hay không. Các cổ phiếu đã được mua lại hoặc chuyển đổi được xem xét độc lập với các cổ phiếu không được mua lại hoặc chuyển đổi.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện

Khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được coi như đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như các điều kiện đã được thoả mãn. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được tính vào từ đầu kỳ (hoặc từ ngày thoả thuận cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện). Trường hợp các điều kiện không được thoả mãn, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa vào số cổ phiếu có thể được phát hành nếu ngày kết thúc kỳ báo cáo là ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Doanh nghiệp không được tính lại số lượng cổ phiếu phát hành có điều kiện nếu như các điều kiện phát hành không được thoả mãn vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện.

Trường hợp điều kiện phát hành yêu cầu phải đạt được hoặc duy trì một lượng lãi cố định cho kỳ báo cáo kể cả khi đã đạt được vào cuối kỳ nhưng phải được giữ lại cho kỳ báo cáo tiếp theo thì số cổ phiếu phổ thông tăng thêm được phản ánh như đang lưu hành nếu có tác động mang tính suy giảm khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu. Khi đó, doanh nghiệp tính lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành nếu như số lãi tại thời điểm cuối kỳ báo cáo bằng số lãi tại thời điểm cuối của điều kiện. Số lãi có thể thay đổi vào kỳ sau nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính tới những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho đến khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.

Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên giá thị trường của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Nếu có tác động suy giảm, việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên số cổ phiếu phổ thông sẽ phát hành khi giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày cuối kỳ bằng giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Nếu điều kiện phát hành cổ phiếu dựa trên giá thị trường bình quân cho một giai đoạn kết thúc sau ngày kết thúc kỳ báo cáo thì doanh nghiệp sử dụng giá bình quân cho đến ngày kết thúc kỳ báo cáo. Giá thị trường có thể thay đổi vào kỳ sau, nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thỏa mãn hết mọi điều kiện.

Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên lãi và giá của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Trong trường hợp này, số lượng cổ phiếu phổ thông để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên cả hai điều kiện là lãi và giá thị trường tại ngày cuối của kỳ báo cáo. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện chỉ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu khi cả hai điều kiện trên được thỏa mãn.

Trong một số trường hợp khác, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên các điều kiện không phải là lãi hoặc giá thị trường của cổ phiếu. Trong những trường hợp này, nếu các điều kiện hiện tại không thay đổi cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu căn cứ vào tình trạng thực tế tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được doanh nghiệp tính vào cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (Không phải là thỏa thuận cổ phiếu có điều kiện, như là công cụ có thể chuyển đổi phát hành có điều kiện) theo phương pháp sau:

a) Doanh nghiệp tự xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng với giả định là có thể phát hành trên cơ sở các điều kiện cho việc phát hành cổ phiếu phát hành có điều kiện quy định tại các đoạn từ 50 - 54; và

b) Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của chúng tới lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng các bước thực hiện quyền chọn mua, chứng quyền quy định trong các đoạn từ 43 - 46, các bước thực hiện cho công cụ có thể chuyển đổi quy định trong các đoạn từ 47 - 49, các bước thực hiện cho hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền quy định trong các đoạn từ 56 - 59, hoặc các bước thực hiện phù hợp khác.

Tuy nhiên, việc thực hiện hoặc chuyển đổi của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng không được giả định cho mục đích tính lãi suy giảm trên cổ phiếu trừ trường hợp việc thực hiện hoặc việc chuyển đổi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành không phải là phát hành có điều kiện.

Hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền

Khi phát hành hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền mặt, doanh nghiệp giả định trước rằng hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông và số cổ phiếu phổ thông tiềm năng từ việc thanh toán sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu có tác động mang tính suy giảm.

Khi hợp đồng được trình bày với mục đích kế toán như là một tài sản hay một khoản nợ phải trả riêng biệt hoặc là một bộ phận của vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh các thay đổi về lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ nếu như hợp đồng đó được phân loại toàn bộ là vốn chủ sở hữu. Việc điều chỉnh thực hiện tương tự như quy định trong đoạn 31.

Đối với các hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền, tùy theo lựa chọn của người nắm giữ, doanh nghiệp sử dụng cách thanh toán có suy giảm lớn hơn để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Ví dụ hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền:

a) Công cụ nợ khi đáo hạn cho phép doanh nghiệp quyền tùy ý lựa chọn việc thanh toán nợ gốc bằng tiền hoặc bằng cổ phiếu phổ thông của chính doanh nghiệp.

b) Quyền chọn bán đã phát hành, cho phép người nắm giữ lựa chọn giữa việc thanh toán bằng cổ phiếu hoặc thanh toán bằng tiền.

Các quyền chọn đã được mua

Các hợp đồng như quyền chọn mua hoặc quyền chọn bán đã được doanh nghiệp mua vào (Quyền chọn đối với cổ phiếu của doanh nghiệp do chính doanh nghiệp nắm giữ) không được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì gây ra tác động suy giảm ngược. Quyền chọn bán có thể được thực hiện chỉ khi giá thỏa thuận bán lớn hơn giá thị trường và quyền chọn mua chỉ được thực hiện khi giá thỏa thuận mua nhỏ hơn giá thị trường.

Quyền chọn bán đã phát hành

Những hợp đồng yêu cầu doanh nghiệp phải mua lại cổ phiếu của chính mình (Quyền chọn bán đã phát hành và hợp đồng mua kỳ hạn) được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như có tác động suy giảm. Nếu những hợp đồng đó tạo ra lợi nhuận trong kỳ (Giá thực hiện hoặc giá thanh toán lớn hơn giá thị trường trung bình trong kỳ) thì tác động suy giảm tiềm năng cho lãi trên cổ phiếu sẽ được tính như sau:

a) Giả định vào đầu kỳ, cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành đủ (theo giá thị trường trung bình trong kỳ) để thu tiền nhằm thực hiện các điều kiện hợp đồng;

b) Giả định tiền thu được từ phát hành được sử dụng để thực hiện các điều kiện hợp đồng (tức là để mua lại cổ phiếu phổ thông); và

c) Số lượng cổ phiếu tăng thêm (Số chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông được giả định là phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông thu về từ việc thoả mãn các điều kiện hợp đồng) sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Điều chỉnh hồi tố

Lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo sẽ được điều chỉnh hồi tố nếu số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính lại dựa trên số lượng cổ phiếu mới. Doanh nghiệp phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu sẽ được điều chỉnh cho tác động của các sai sót và kết quả điều chỉnh phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán.

Đối với việc thay đổi các giả định sử dụng trong việc tính lãi trên cổ phiếu, hoặc việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng thành cổ phiếu phổ thông, doanh nghiệp không tính lại lãi suy giảm trên cổ phiếu của các kỳ báo cáo trước đó được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trình bày báo cáo tài chính

Doanh nghiệp trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu từ lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ trong kỳ đối với mỗi loại cổ phiếu phổ

thông có quyền nhận lợi nhuận khác nhau cho kỳ báo cáo. Doanh nghiệp phải trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo.

Lãi trên cổ phiếu được trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh cho tất cả các kỳ báo cáo. Nếu lãi suy giảm trên cổ phiếu được trình bày cho ít nhất 1 kỳ báo cáo, thì số liệu này cũng phải được báo cáo cho các kỳ khác nêu trong báo cáo, kể cả khi lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng với lãi cơ bản trên cổ phiếu. Doanh nghiệp có thể trình bày chung một số liệu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nếu lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng nhau.

Doanh nghiệp trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).

Trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ trong kỳ. Bản đối chiếu gồm các ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu giữa các số bình quân gia quyền. Bản đối chiếu sẽ bao gồm ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

c) Các công cụ (bao gồm cả cổ phiếu phát hành có điều kiện) có thể có tác động suy giảm lãi trên cổ phiếu trong tương lai nhưng không được đưa vào tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng có tác dụng suy giảm ngược cho kỳ hiện tại hoặc các kỳ được trình bày.

d) Trình bày các giao dịch cổ phiếu phổ thông hoặc giao dịch cổ phiếu phổ thông tiềm năng, không phải là loại giao dịch

được hạch toán tuân theo đoạn 62, xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Nếu những giao dịch đó xảy ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì sẽ có tác động đáng kể tới số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng lưu hành tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

Ví dụ về các giao dịch trình bày trong đoạn 67(d) bao gồm:

- a) Phát hành cổ phiếu thu tiền;
- b) Phát hành cổ phiếu khi tiền thu được dùng để trả nợ hoặc thanh toán cổ phiếu ưu đãi đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- c) Mua lại cổ phiếu phổ thông đang lưu hành;
- d) Chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm thành cổ phiếu phổ thông;
- e) Phát hành quyền chọn, đảm bảo, hoặc các công cụ chuyển đổi; và
- f) Đạt được các điều kiện để phát hành cổ phiếu có điều kiện.

Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lãi trên cổ phiếu đối với các giao dịch xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm vì những giao dịch đó không làm ảnh hưởng tới số vốn sử dụng trong việc tạo ra lợi nhuận hay lỗ trong kỳ.

Các công cụ tài chính hay các hợp đồng khác tạo ra cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể có các điều khoản và điều kiện gây ảnh hưởng tới việc xác định lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu. Những điều khoản và điều kiện đó có thể xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay không, cụ thể là xác định tác động lên số bình quân gia quyền cổ phiếu lưu hành và những điều chỉnh đối với lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

Trường hợp doanh nghiệp công bố thêm, ngoài lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, các số liệu trên cổ

phiếu có sử dụng các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh không tuân theo quy định của Chuẩn mực này thì những thông tin trên cổ phiếu đó phải được tính theo số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông được xác định theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Các số liệu cơ bản và suy giảm trên cổ phiếu liên quan đến các chỉ tiêu đó phải được trình bày rõ ràng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Doanh nghiệp trình bày các cơ sở để tính lợi nhuận, trong đó bao gồm các số liệu trên cổ phiếu là trước thuế hay sau thuế./.

Hà Nội, ngày 20 tháng 3 năm 2006

THÔNG TƯ

Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán

(ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

- Căn cứ Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5);

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện ba (03) chuẩn mực kế toán (đợt 5) áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước. Chuẩn mực kế toán số 19 “Hợp đồng bảo hiểm” sẽ hướng dẫn sau.

I/ HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC

“Hợp nhất kinh doanh”

A- QUY ĐỊNH CHUNG

1/ Các hình thức hợp nhất kinh doanh

- Hợp nhất kinh doanh để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

+ Một doanh nghiệp mua cổ phần của một doanh nghiệp khác;

+ Một doanh nghiệp mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác;

+ Một doanh nghiệp gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác;

+ Một doanh nghiệp mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác.

- Việc thanh toán giá trị mua, bán trong quá trình hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện bằng hình thức phát hành công cụ vốn, thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền, chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc hình thành một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất, kiểm soát các tài sản thuần đã được chuyển giao hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

- Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Hợp nhất kinh doanh có thể không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, như hợp nhất kinh doanh liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó.

2/ Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải hạch toán theo phương pháp mua.

Phương pháp mua gồm 3 bước:

Bước 1: Xác định bên mua;

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh;

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Bước 1: Xác định bên mua

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác. Việc xác định bên mua phải thực hiện theo quy định từ đoạn 17 đến đoạn 23 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh

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.

Bên mua xác định giá phí hợp nhất kinh doanh theo quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh, trong đó cần chú ý các nội dung sau:

1- Bên mua có thể trao đổi các tài sản sau trong hợp nhất kinh doanh: Tiền, trái phiếu, cổ phiếu hoặc các tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua. Trừ trường hợp thanh toán bằng tiền, còn mọi khoản thanh toán bằng tài sản khác thường phát sinh các khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản này.

- Nếu thanh toán bằng trái phiếu (Tỷ lệ lãi trên trái phiếu có thể khác với tỷ lệ lãi trên thị trường), khoản phụ trội hoặc chiết khấu (nếu có) phải được tính vào giá trị của trái phiếu và ghi tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư.

- Nếu thanh toán bằng cổ phiếu (Mệnh giá cổ phiếu thường khác với giá trị thị trường):

+ Nếu cổ phiếu đó đã được niêm yết trên thị trường thì giá công bố tại ngày trao đổi của cổ phiếu đã niêm yết là giá trị hợp lý của cổ phiếu đó;

+ Nếu có bằng chứng và cách tính toán khác cho thấy giá đã công bố tại ngày trao đổi là không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá đã công bố cho cổ phiếu đó do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của cổ phiếu đó có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích 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.

- Nếu thanh toán bằng tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua, kể cả là tài sản phải khấu hao, chứng khoán đầu tư hoặc các tài sản đầu tư khác (Như bất động sản đầu tư) đều phải tính theo giá trị hợp lý.

2- Nếu 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 xác định về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi. Khi đó giá phí hợp nhất kinh doanh phải cộng (+) thêm phần phụ trội hoặc trừ (-) đi phần chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

3- 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 được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

4- Không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh:

- 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;

- Chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh;

- Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính;

- Chi phí phát hành công cụ vốn.

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong hợp nhất kinh doanh đều ghi nhận theo giá trị hợp lý. Việc xác định giá trị hợp lý của từng loại tài sản, nợ phải trả, nợ tiềm tàng theo hướng dẫn trong đoạn A16 của Phụ lục A Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

1- Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ tài sản thuần của bên bị mua hoặc bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và bên bị mua mất đi sau hợp nhất).

Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua chỉ lập báo cáo tài chính tại ngày mua, cụ thể cho từng hình thức như sau:

1.1- Nếu sau khi hợp nhất, chỉ còn doanh nghiệp mua tồn tại, doanh nghiệp bị mua mất đi thì toàn bộ tài sản, nợ phải trả của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua và doanh nghiệp bị mua giải thể (Ví dụ: Công ty A mua toàn bộ tài sản thuần của Công ty B, sau hợp nhất công ty B giải thể, chỉ còn Công ty A với cơ cấu mới). Hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh, một số tài sản thuần của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mua. Khi đó bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được đã mua và nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phân bổ dần vào chi phí sản

xuất, kinh doanh của doanh nghiệp mua (Công ty A) trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Trường hợp phát sinh bất lợi thương mại do giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận. Khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

1.2- Nếu sau khi hợp nhất, các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không còn tồn tại, mà lập nên một doanh nghiệp mới. Toàn bộ tài sản, nợ phải trả của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất chuyển cho doanh nghiệp mới (Ví dụ: Công ty A và Công ty B hợp nhất với nhau thành lập ra Công ty C. Sau hợp nhất Công ty A và Công ty B đều giải thể. Công ty C có tên gọi mới. Các hoạt động của công ty C là sự kết hợp các hoạt động của Công ty A và Công ty B trước đây). Trường hợp này một trong các đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất (Ví dụ công ty A) sẽ được xác định là bên mua. Tại ngày mua bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và lợi thế thương mại (nếu có) trên báo cáo tài chính riêng của mình như trường hợp (1.1).

2- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua là công ty mẹ, bên bị mua là công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và sau hợp nhất 2 bên vẫn tồn tại và hoạt động riêng biệt):

- Nếu sau khi hợp nhất, cả 2 doanh nghiệp cùng hoạt động riêng biệt, nhưng có mối liên quan về kiểm soát thì khi đó sẽ hình thành quan hệ mẹ - con. Công ty nắm được quyền kiểm soát công ty còn lại là công ty mẹ (bên mua), và công ty bị kiểm

soát là công ty con (bên bị mua). Khi đó công ty mẹ sẽ hạch toán phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và ghi nhận tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị hợp lý. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được gọi là lợi thế thương mại và phản ánh tương tự như trường hợp (1.1) nhưng trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn chứ không phản ánh trên báo cáo tài chính riêng của bên mua.

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua là công ty mẹ không phải lập báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày mua mà phải là BCTC riêng và BCTC hợp nhất tại thời điểm sớm nhất theo quy định hiện hành.

B- PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN MỘT SỐ NGHIỆP VỤ KINH TẾ CHỦ YẾU PHÁT SINH TRONG QUÁ TRÌNH HỢP NHẤT KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP ĐƯỢC XÁC ĐỊNH LÀ BÊN MUA

1/ Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con

1.1- Kế toán giá phí hợp nhất kinh doanh ở bên mua

Tại ngày mua, bên mua sẽ xác định và phản ánh 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. Đồng thời bên mua là công ty mẹ sẽ ghi nhận phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con.

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 121...

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, nếu giá phát hành (Theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi lớn hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu).

- Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (theo mệnh giá).

- Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112- Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112.

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng cách trao đổi các tài sản của mình với bên bị mua:

+ Trường hợp trao đổi bằng TSCĐ, khi đưa TSCĐ đem trao đổi, kế toán ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đưa đi trao đổi)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (Nguyên giá).

Đồng thời ghi tăng thu nhập khác và tăng khoản đầu tư vào công ty con do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 – Thu nhập khác (Giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

+ Trường hợp trao đổi bằng sản phẩm, hàng hoá, khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156...

Đồng thời phản ánh doanh thu bán hàng và ghi tăng khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ TK 221- Đầu tư vào công ty con

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311) (nếu có).

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng việc phát hành trái phiếu:

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu theo mệnh giá, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 343 – Trái phiếu phát hành (3431 - Mệnh giá trái phiếu).

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có phụ trội, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Theo mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3433- Phụ trội trái phiếu (Phần phụ trội).

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có chiết khấu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Phần chiết khấu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Theo mệnh giá trái phiếu).

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí tư vấn pháp lý, thẩm định giá..., kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 331 ...

1.2- Kế toán các khoản điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai

Thoả 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 tài chính đã phát hành và đang được duy trì. Cụ thể:

(1)- Thông thường, có thể ước tính được một cách đáng tin cậy giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh mặc dù có thể còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Sau đó nếu không xảy ra sự kiện trong tương lai hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.

(2)- Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất, 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 tính 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 tính 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.

- Tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai theo thoả thuận hợp nhất kinh doanh, nếu phải điều chỉnh tăng giá phí hợp nhất kinh doanh do bên mua phải trả thêm tiền hoặc cổ phiếu cho bên bị mua, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo số chênh lệch giữa mệnh giá lớn hơn giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm) (ghi theo giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo số chênh lệch giữa mệnh giá nhỏ hơn giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Có TK 111, 112... (Nếu trả thêm bằng tiền).

- Nếu trả thêm cho bên bị mua bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm)

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Theo giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (33311).

Đồng thời, phản ánh trị giá vốn sản phẩm, hàng hoá xuất kho giao cho bên bị mua, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156.

- Nếu trả thêm cho bên bị mua bằng TSCĐ, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm)

Có TK 711 – Thu nhập khác

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (33311).

Đồng thời phải ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Giá trị còn lại)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)

Có TK 211- TSCĐ hữu hình (Nguyên giá).

- Trường hợp được điều chỉnh giảm giá phí hợp nhất kinh doanh do bên mua được thu thêm tiền hoặc tài sản của bên bị mua, kế toán bên mua ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 155, 156, 211...

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

(3) 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: 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.

Tuỳ thuộc vào các sự kiện trong tương lai theo thoả thuận hợp nhất kinh doanh, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

- Nếu bên mua phải phát hành bổ sung cổ phiếu để khôi phục giá trị cổ phiếu đã xác định ban đầu cho bên bị mua do bị giảm giá, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu..

- Nếu bên mua phải phát hành bổ sung trái phiếu để khôi phục giá trị trái phiếu đã xác định ban đầu cho bên bị mua do bị giảm giá, ghi:

+ Nếu trái phiếu phát hành bổ sung được ghi giảm khoản phụ trội trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Nếu trái phiếu phát hành bổ sung được ghi tăng khoản chiết khấu trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Nếu số tiền trả thêm cho bên bị mua được ghi giảm trừ vào khoản phụ trội trái phiếu hoặc ghi tăng vào khoản chiết khấu trái phiếu tương ứng với số trái phiếu đã phát hành bị giảm giá, ghi:

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Nếu được ghi tăng chiết khấu trái phiếu)

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Nếu được ghi giảm phụ trội trái phiếu)

Có các TK 111, 112...

2/ Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con

2.1- Nguyên tắc chung

- Tại ngày mua, bên mua sẽ xác định và phản ánh giá phí hợp nhất kinh doanh tương tự như trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con. Đồng thời doanh nghiệp mua phải ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng (nếu có) mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phản ánh là tài sản trên báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp mua để phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

- Trường hợp giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận, khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng (nếu có) và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

2.2- Phương pháp kế toán

- Tại ngày mua nếu phát sinh lợi thế thương mại, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217
(theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

Có các TK 311, 331, 341, 342 (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có các TK 111, 112, 121 (Số tiền hoặc các khoản tương đương tiền bên mua đã thanh toán).

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217 (Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá)

Có các TK 311, 315, 331, 341, 342 (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá).

Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112

- Định kỳ, bên mua phân bổ lợi thế thương mại vào chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

- Tại ngày mua, nếu phát sinh bất lợi thương mại, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 155, 156, 211, 212, 213... (Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Ghi số lỗ - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại)

Có các TK 311, 315, 331, 341, 342... (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có các TK 111, 112, 121,... (Số tiền hoặc các khoản tương đương tiền bên mua đã thanh toán)

Có TK 711 – Thu nhập khác (Ghi số lãi - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại).

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112, hoặc

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 212, 213, 217 (Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Ghi số lỗ - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại)

Có các TK 311, 331, 341, 342... (Ghi theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá cổ phiếu bên mua phát hành để thanh toán)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Ghi số lãi - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại).

Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112.

- Việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh, bên mua có thể thanh toán bằng việc đưa các tài sản của mình để trao đổi với bên bị mua. Kế toán các nghiệp vụ này được hạch toán tương tự như đã trình bày ở điểm 1 mục B Phần I.

Ví dụ 1: Hợp nhất kinh doanh liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh lợi thế thương mại và không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con:

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua tất cả tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng cách phát hành cho Công ty S 10.000 cổ phiếu mệnh giá 10.000 đ/cổ phiếu. Giá trị thị trường của cổ phiếu phát hành này là 60.000 đ/1 cổ phiếu. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua tài sản và nợ phải trả của Công ty S mà Công ty P phải chi bằng tiền mặt là 40.000.000 đ. Chi phí phát hành cổ phiếu của Công ty P chi bằng tiền mặt là 25.000.000 đ. Sau khi mua, chỉ có Công ty P tồn tại, còn Công ty S giải thể.

Trường hợp này giá phí hợp nhất kinh doanh được xác định như sau:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	60.000 đ x 10.000 = 600.000.000 đ
- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh:	40.000.000 đ
Cộng giá phí hợp nhất kinh doanh:	640.000.000 đ

Giá trị cổ phiếu phát hành của Công ty P được xác định bằng giá trị hợp lý của chúng trừ (-) đi chi phí phát hành cổ phiếu:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	600.000.000 đ
- Chi phí phát hành cổ phiếu:	(25.000.000 đ)
Giá trị cổ phiếu phát hành:	575.000.000 đ

Ngay sau khi xác định được giá phí hợp nhất kinh doanh (640 triệu), giá phí này phải được phân bổ cho tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng (nếu có). Mỗi tài sản và nợ phải trả đã mua được đánh giá theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã mua được gọi là lợi thế thương mại. Khoản này được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh và phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Giả sử tại ngày 31/12/X0, Bảng Cân đối kế toán của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
TÀI SẢN		
- Tiền	20.000.000	20.000.000
- Phải thu của khách hàng	25.000.000	25.000.000
- Hàng tồn kho	65.000.000	75.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	70.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	400.000.000	350.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(150.000.000)	-
- Bằng phát minh sáng chế		(*) 80.000.000
Tổng Tài sản	400.000.000	620.000.000
Nợ PHẢI TRẢ		
- Nợ ngắn hạn	100.000.000	110.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	100.000.000	-
- Thặng dư vốn cổ phần	50.000.000	-
- Lợi nhuận chưa phân phối	150.000.000	-
Tổng Nguồn vốn	400.000.000	-
Giá trị hợp lý của tài sản thuần	-	510.000.000

Ghi chú: () Giá trị bằng phát minh sáng chế bên bị mua chưa được ghi nhận là TSCĐ vô hình, nhưng khi mua, bên mua xác định thoả mãn tiêu chuẩn theo quy định của chuẩn mực kế toán số 04- Tài sản cố định vô hình nên sẽ ghi nhận là tài sản cố định vô hình.*

Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X0) Công ty P sẽ phải ghi sổ kế toán của mình giá trị của từng tài sản, từng khoản nợ phải trả đã mua và giá trị của cổ phiếu đã đưa đi trao đổi, như sau:

Nợ TK 111, 112	20.000.000 (Theo giá trị hợp lý)	
Nợ TK 131	25.000.000	-
Nợ TK 152	75.000.000	-
Nợ TK 2131 (Quyền sử dụng đất)	70.000.000	-
Nợ TK 2133 (Bằng phát minh sáng chế)	80.000.000	-
Nợ TK 211 (TSCĐ hữu hình)	350.000.000	-
Nợ TK 242 (Chi tiết lợi thế thương mại)	130.000.000	-
(= 640.000.000 đ - 510.000.000 đ)		
Có TK 311		110.000.000
Có TK 4111		100.000.000
Có TK 4112		475.000.000
Có TK 111		65.000.000

Ví dụ 2: Hợp nhất kinh doanh liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh bất lợi thương mại và không dẫn đến quan hệ công ty mẹ- công ty con:

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua tất cả tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng cách phát hành cho Công ty S 10.000 cổ phiếu mệnh giá 10.000 đ/cổ phiếu. Giá trị thị trường của cổ phiếu phát hành này là 42.000 đ/1 cổ phiếu. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua tài sản và nợ phải trả của Công ty S mà Công ty P phải chi bằng tiền mặt là 40.000.000 đ. Chi phí phát hành cổ phiếu của Công ty P đã chi bằng tiền mặt là 25.000.000 đ. Sau khi mua, chỉ có Công ty P tồn tại, còn Công ty S giải thể.

Trường hợp này giá phí hợp nhất kinh doanh được xác định như sau:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	$42.000 \text{ đ} \times 10.000 = 420.000.000 \text{ đ}$
- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.:	40.000.000 đ
Cộng giá phí hợp nhất kinh doanh	460.000.000 đ

Giá trị cổ phiếu phát hành của Công ty P được xác định bằng giá trị hợp lý của chúng trừ (-) đi chi phí phát hành cổ phiếu:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	420.000.000 đ
- Chi phí phát hành cổ phiếu:	(25.000.000 đ)
Giá trị cổ phiếu phát hành	395.000.000 đ

Giá phí hợp nhất kinh doanh khi mua tài sản thuần của Công ty S là 460.000.000 đ; Tổng giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty S vẫn là 510.000.000 đ (Bảng Cân đối kế toán của Công ty S tại ngày 31/12/X0 tương tự Ví dụ 1). Khoản chênh lệch $510.000.000 - 460.000.000 = 50.000.000 \text{ đ}$ xử lý như sau:

Công ty P xem xét lại giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả của công ty S và thực hiện một số điều chỉnh như sau:

- Giá trị hợp lý của quyền sử dụng đất là 63.000.000 đ (trước đây là 70.000.000 đ) (giảm đi 7.000.000 đ);

- Giá trị hợp lý của nhà cửa, máy móc thiết bị là 315.000.000 đ (trước đây là 350.000.000 đ) (giảm đi 35.000.000 đ).

- Giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả khác không thay đổi.

Như vậy tổng giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty S sau khi xem xét, đánh giá lại giảm đi là 42.000.000 đ ($7.000.000 + 35.000.000$), số chênh lệch $50.000.000 - 42.000.000 = 8.000.000 \text{ đ}$ được hạch toán ngay vào lãi trong kỳ (TK 711).

Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X0) Công ty P sẽ phải ghi sổ kế toán của mình giá trị của từng tài sản, từng khoản nợ phải trả đã mua và giá trị của cổ phiếu đã đưa đi trao đổi, như sau:

Nợ TK 111, 112	20.000.000	(Theo giá trị hợp lý)
Nợ TK 131	25.000.000	-
Nợ TK 152	75.000.000	-
Nợ TK 2131 (Quyền sử dụng đất)	63.000.000	-
Nợ TK 2133 (Bằng phát minh sáng chế)	80.000.000	-
Nợ TK 211 (TSCĐ hữu hình)	315.000.000	-
Có TK 311	110.000.000	
Có TK 4111	100.000.000	
Có TK 4112	295.000.000	
Có TK 111	65.000.000	
Có TK 711 (468.000.000 - 460.000.000)	8.000.000	

C- NGUYÊN TẮC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT TRONG TRƯỜNG HỢP HỢP NHẤT KINH DOANH DẪN ĐẾN QUAN HỆ CÔNG TY MẸ - CÔNG TY CON

1- Bên mua là công ty mẹ không phải lập BCTC hợp nhất tại ngày mua mà phải lập BCTC hợp nhất tại thời điểm sớm nhất theo quy định hiện hành.

2- Bên mua là công ty mẹ khi lập và trình bày BCTC hợp nhất phải tuân thủ nguyên tắc lập và trình bày BCTC hợp nhất quy định trong Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” và Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25. Để phục vụ việc lập BCTC hợp nhất, bên mua là công ty mẹ phải thực hiện các quy định sau:

2.1- Tại ngày mua, bên mua (công ty mẹ) phải tính toán, xác định và ghi nhận các bút toán điều chỉnh chủ yếu sau trong sổ kế toán hợp nhất:

a) Ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua (công ty con) tại ngày mua:

Để phản ánh trên BCTC hợp nhất toàn bộ tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được tại ngày mua theo giá trị hợp lý, công ty mẹ phải xác định và ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản, các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty con tại ngày mua.

Bút toán điều chỉnh như sau:

Tăng các khoản mục Tài sản (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của từng loại tài sản đã mua)

Giảm các khoản mục Nợ phải trả (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của từng khoản nợ phải trả đã mua)

Giảm các khoản mục Tài sản (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của từng loại tài sản đã mua)

Tăng các khoản mục Nợ phải trả (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của từng khoản nợ phải trả đã mua)

Tăng (hoặc giảm) khoản mục Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được đã mua của công ty con tại ngày mua)

b) Ghi nhận giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ (là bên mua) trong công ty con (là bên bị mua) và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua để loại trừ khi hợp nhất. Đồng thời xác định lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (nếu có) để ghi nhận trên BCĐKT

hợp nhất. Lợi thế thương mại là số chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng (nếu có), bút toán điều chỉnh như sau:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

Tăng khoản mục - Lợi thế thương mại

...

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con.

c) Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của công ty con hợp nhất để ghi nhận trên Bảng CĐKT hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất tại ngày mua được xác định là một phần của giá trị tài sản thuần tính theo giá trị hợp lý của công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu do kết quả hợp nhất kinh doanh mang lại.

Bút toán điều chỉnh như sau:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

...

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.

Các bút toán trên chỉ phục vụ cho mục đích lập BCTC hợp nhất mà không phản ánh trên sổ kế toán và BCTC riêng của công ty mẹ và BCTC của công ty con.

2.2- Để phục vụ cho mục đích lập BCTC hợp nhất, Bên mua phải theo dõi, thu thập và lưu giữ đầy đủ các thông tin, tài liệu về sự biến động tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của công ty con từ thời điểm hợp nhất kinh doanh (ngày mua) đến ngày lập BCTC hợp nhất.

2.3- Khi lập BCTC hợp nhất, các bút toán điều chỉnh bên mua xác định tại ngày mua phải điều chỉnh cho phù hợp với sự biến động tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của công ty mẹ và công ty con từ ngày hợp nhất kinh doanh đến ngày lập BCTC hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” và Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25.

2.4- Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con phải được đưa vào BCTC hợp nhất kể từ ngày mua.

Ví dụ 3: Mua toàn bộ cổ phiếu, không phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua toàn bộ cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 300.000.000 đ trả bằng tiền. Vào ngày mua, giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng với giá trị ghi sổ của chúng. Số liệu của Bảng Cân đối kế toán của Công ty P và Công ty S tại ngày 31/12/X0 như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P	Bảng CĐKT Công ty S
TÀI SẢN		
- Tiền	350.000.000	50.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000
- TSCĐ hữu hình	800.000.000	600.000.000

(Nhà cửa, máy móc thiết bị)		
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)
Tổng Tài sản	1.100.000.000	500.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	300.000.000	200.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000
- Vay dài hạn	200.000.000	100.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	500.000.000	200.000.000
(mệnh giá 10.000 đ/CP)		
- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000
Tổng Nguồn vốn	1.100.000.000	500.000.000

* Khi công ty P mua toàn bộ cổ phiếu của Công ty S vào ngày 01/01/X1 và trở thành công ty mẹ, ghi (trên sổ kế toán riêng của công ty P):

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con 300.000.000 (chi tiết Công ty S)

Có TK 111, 112 300.000.000

Sau khi mua Công ty S, Bảng Cân đối kế toán riêng của Công ty P và Bảng Cân đối kế toán của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P (sau khi mua CP Công ty S)	Bảng CĐKT Công ty S
Tài Sản		
- Tiền	50.000.000	50.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000

- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	800.000.000	600.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)
- Đầu tư vào công ty con	300.000.000	
Tổng Tài sản	1.100.000.000	500.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	300.000.000	200.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000
- Vay dài hạn	200.000.000	100.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	500.000.000	200.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000
Tổng Nguồn vốn	1.100.000.000	500.000.000

* Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, tại ngày mua (01/01/X1) Công ty P lập bút toán điều chỉnh (trên sổ kế toán hợp nhất) loại trừ giá trị ghi sổ khoản Đầu tư vào công ty con của công ty mẹ với phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua, như sau:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) 200.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S) 100.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P) 300.000.000

Ví dụ 4: Mua toàn bộ cổ phiếu, có phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua toàn bộ cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 400.000.000 đ trả bằng tiền. Tại ngày 31/12/X0, giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT (Giá trị ghi sổ)	Bảng CĐKT (Giá trị hợp lý)	Chênh lệch
Tài Sản			
- Tiền	50.000.000	50.000.000	
- Phải thu của khách hàng	50.000.000	50.000.000	
- Hàng tồn kho	60.000.000	75.000.000	15.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	600.000.000	590.000.000	(10.000.000)
- Giá trị hao mòn lũy kế	(300.000.000)	(300.000.000)	
Tổng Tài sản	500.000.000	565.000.000	65.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	200.000.000	235.000.000	(35.000.000)
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000	
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	100.000.000	135.000.000	(35.000.000)
VỐN CHỦ SỞ HỮU	300.000.000		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CF)	200.000.000		
- Lợi nhuận chưa phân phối	100.000.000		
Tổng Nguồn vốn	500.000.000		(35.000.000)
Giá trị tài sản thuần	300.000.000	330.000.000	30.000.000

Như vậy Công ty P mua cao hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần của Công ty S là 100.000.000 đ (400.000.000 - 300.000.000) và cao hơn giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty S là 70.000.000 đ (400.000.000 - 330.000.000).

* Khi công ty P khi mua toàn bộ cổ phiếu của Công ty S vào ngày 01/01/X1 và trở thành công ty mẹ, ghi (trên sổ kế toán riêng của công ty P):

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con 400.000.000 (chi tiết công ty S)

Có các TK 111, 112 400.000.000

* Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, tại ngày mua (01/01/X1) Công ty P lập các bút toán điều chỉnh như sau (trên sổ kế toán hợp nhất):

a) Ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty S tại ngày mua (01/01/X1):

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho (= 75.000.000 - 60.000.000)
15.000.000

Tăng khoản mục - TSCĐ vô hình (quyền sử dụng đất
60.000.000

(= 100.000.000 - 40.000.000)

Giảm khoản mục - TSCĐ hữu hình (= 590.000.000 -
600.000.000) 10.000.000

Tăng khoản mục - Vay dài hạn (= 135.000.000 - 100.000.000)
35.000.000

Tăng khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số
chênh lệch 30.000.000

giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được đã mua của công ty con tại ngày mua)

b) Loại trừ giá trị ghi sổ khoản Đầu tư vào công ty con của công ty mẹ với phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua, đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) 200.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S) 100.000.000

Tăng khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản 30.000.000

Tăng khoản mục - Lợi thế thương mại 70.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P) 400.000.000

Ví dụ 5: Mua ít hơn 100% cổ phiếu, có phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 320.000.000 đ trả bằng tiền gửi ngân hàng. Tại ngày 31/12/X0, giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả trên Bảng CĐKT của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Chênh lệch
TÀI SẢN			
- Tiền	50.000.000	50.000.000	
- Phải thu của khách hàng	50.000.000	50.000.000	
- Hàng tồn kho	60.000.000	75.000.000	15.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	600.000.000	590.000.000	(10.000.000)

- Giá trị hao mòn lũy kế	(300.000.000)	(300.000.000)	
Tổng Tài sản	500.000.000	565.000.000	65.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	200.000.000	235.000.000	(35.000.000)
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000	
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	100.000.000	135.000.000	(35.000.000)
VỐN CHỦ SỞ HỮU	300.000.000		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	200.000.000		
- Lợi nhuận chưa phân phối	100.000.000		
Tổng Nguồn vốn	500.000.000		
Giá trị tài sản thuần	300.000.000	330.000.000	30.000.000

- Giá phí hợp nhất kinh doanh:	320.000.000
- Phần sở hữu của Công ty P trong giá trị tài sản thuần của công ty S: $80\% \times 330.000.000$	264.000.000
- Lợi thế thương mại	56.000.000
- Lợi ích của cổ đông thiểu số: $20\% \times 330.000.000 =$	66.000.000

* Công ty P khi mua cổ phiếu của Công ty S vào ngày 01/01/X1 ghi (Trên sổ kế toán riêng của công ty P):

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con 320.000.000 (chi tiết Công ty S)

Có TK 112

320.000.000

* Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, tại ngày mua (01/01/X1) Công ty P lập các bút toán điều chỉnh như sau (Trên sổ kế toán hợp nhất):

a) Ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty S tại ngày mua (01/01/X1):

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho (= 75.000.000 - 60.000.000)
15.000.000

Tăng khoản mục - TSCĐ vô hình (quyền sử dụng đất
60.000.000

(= 100.000.000 - 40.000.000)

Giảm khoản mục - TSCĐ hữu hình (= 590.000.000 -
600.000.000) 10.000.000

Tăng khoản mục - Vay dài hạn (= 135.000.000 - 100.000.000)
35.000.000

Tăng khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được đã mua của công ty con tại ngày mua) 30.000.000

b) Loại trừ giá trị ghi sổ khoản Đầu tư vào công ty con của công ty mẹ với phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua, đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) (80%) 160.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S)(80%) 80.000.000

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản
24.000.000

Tăng khoản mục - Lợi thế thương mại 56.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P) 320.000.000

c) Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của công ty con hợp nhất tại ngày mua:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) (20%) 40.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S) (20%) 20.000.000

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản 6.000.000

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số. 66.000.000

Giả sử Công ty P phải lập Bảng CĐKT hợp nhất ngay sau khi mua Công ty S. Bảng Cân đối kế toán hợp nhất như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P	Bảng CĐKT Công ty S	Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT hợp nhất
			Tăng	Giảm	
TÀI SẢN					
- Tiền	10.000.000	50.000.000			60.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000			125.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000	(a) 15.000.000		175.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000	(a) 60.000.000		275.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	800.000.000	600.000.000		(a) 10.000.000	1.390.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)			(700.000.000)
- Đầu tư vào công ty con	320.000.000			(b) 320.000.000	-
- Lợi thế thương mại			(b) 56.000.000		56.000.000
Tổng Tài sản	1.080.000.000	500.000.000			1.381.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	280.000.000	200.000.000			515.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000			200.000.000
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	180.000.000	100.000.000	(a) 35.000.000		315.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000		300.000.000	800.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	500.000.000	200.000.000		(b) 160.000.000 (c) 40.000.000	500.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000		(b) 80.000.000 (c) 20.000.000	300.000.000
- Chênh lệch đánh giá lại tài sản			(a) 30.000.000	(b) 24.000.000 (c) 6.000.000	-
LỢI ÍCH CỦA CỔ ĐÔNG THIỂU SỐ			(c) 66.000.000		66.000.000
Tổng Nguồn vốn	1.080.000.000	500.000.000			1.381.000.000

II. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC

“Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”

A. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Một khoản dự phòng: Là khoản nợ không chắc chắn về giá trị và thời gian.

Doanh nghiệp được ghi nhận đối với các khoản dự phòng nếu có đủ các điều kiện theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

2. Nợ tiềm tàng:

2.1. Nợ tiềm tàng là:

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

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

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

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

2.2. Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

Các khoản nợ tiềm tàng có thể xảy ra không theo dự tính ban đầu, do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút về lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút về các lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra mà liên quan đến một khoản mục trước đây là một khoản mục nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận một khoản dự phòng vào

các báo cáo tài chính của niên độ mà khả năng thay đổi đó có thể xảy ra (Ngoại trừ một số trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy).

3. Tài sản tiềm tàng:

3.1. Tài sản tiềm tàng là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai hoàn toàn không nằm trong phạm vi kiểm soát của doanh nghiệp.

3.2. Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.

Doanh nghiệp không được ghi nhận các tài sản tiềm tàng trong các báo cáo tài chính, bởi vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu thập mà có thể không bao giờ thu được.

4. Các khoản dự phòng phải trả thường bao gồm:

- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm;
- Dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp;
- Dự phòng phải trả đối với hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó;
- Dự phòng phải trả khác.

5. Khi lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp, riêng đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm được ghi nhận vào chi phí bán hàng, đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh chung.

B. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Để hạch toán kế toán các khoản dự phòng, kế toán sử dụng TK 352 “Dự phòng phải trả”.

Tài khoản 352 “Dự phòng phải trả” dùng để phản ánh tình hình trích lập và sử dụng các khoản dự phòng phải trả tại doanh nghiệp.

1. Hạch toán Tài khoản 352 “Dự phòng phải trả” cần tôn trọng một số quy định sau:

1.1. Một khoản dự phòng phải trả chỉ được ghi nhận khi đồng thời thoả mãn ba điều kiện sau:

a. Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (Nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

b. Có thể xảy ra sự giảm sút về những lợi ích kinh tế dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

c. Giá trị của nghĩa vụ nợ đó được một ước tính đáng tin cậy.

1.2. Giá trị được ghi nhận của một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

1.3. Khoản dự phòng phải trả được lập mỗi năm một lần vào cuối niên độ kế toán. Trường hợp đơn vị phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ (Đặc biệt là các công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán) thì được điều chỉnh dự phòng phải trả vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ nếu có sự biến động lớn. Nếu số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch dự phòng phải trả cần lập thêm được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ kế toán đó. Trường hợp số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó.

Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm. Trường hợp số dự

phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi tăng thu nhập khác (ghi Có TK 711 “Thu nhập khác”).

1.4. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng phải trả đó.

1.5. Không được ghi nhận khoản dự phòng phải trả cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn và thỏa mãn điều kiện ghi nhận là một khoản dự phòng phải trả.

1.6. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì giá trị của nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được xác định và ghi nhận như một khoản dự phòng. Trong trường hợp này phải lập dự phòng riêng biệt cho từng hợp đồng có rủi ro lớn.

1.7. Một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi có đủ các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

1.8. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi doanh nghiệp:

a. Có kế hoạch chính thức cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải có ít nhất 5 nội dung sau:

- Toàn bộ hoặc một phần của việc kinh doanh có liên quan;
- Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;
- Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;
- Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và
- Khi kế hoạch được thực hiện.

b. Đưa ra được một dự tính chắc chắn về những chủ thể bị ảnh hưởng và tiến hành quá trình tái cơ cấu bằng việc bắt đầu

thực hiện kế hoạch đó hoặc thông báo những vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

1.9. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

- a. Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và
- b. Không liên quan đến các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

1.10. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

- a. Đào tạo lại hoặc chuyển chuyển nhân viên hiện có;
- b. Tiếp thị;
- c. Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 352 “Dự phòng phải trả”:

Bên Nợ:

- Ghi giảm dự phòng phải trả khi phát sinh khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu;
- Ghi giảm (hoàn nhập) dự phòng phải trả khi doanh nghiệp chắc chắn không còn phải chịu sự giảm sút về kinh tế do không phải chi trả cho nghĩa vụ nợ;
- Ghi giảm dự phòng phải trả về số chênh lệch giữa số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết.

Bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả tính về chi phí.

Số dư bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả hiện có cuối kỳ.

3. Phương pháp hạch toán kế toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu:

3.1. Khi doanh nghiệp xác định chắc chắn một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp và thỏa mãn các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng, khi trích lập dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.2. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo các điều khoản của hợp đồng như khoản bồi thường hoặc đền bù do việc không thực hiện được hợp đồng, khi xác định chắc chắn một khoản dự phòng phải trả cần lập cho một hợp đồng có rủi ro lớn, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.3. Trường hợp doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm theo giấy bảo hành sửa chữa cho các khoản hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong thời gian bảo hành sản phẩm, hàng hoá, doanh nghiệp phải xác định cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành. Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.4. Khi xác định số dự phòng phải trả khác cần lập tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.5. Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu:

(1) Khi phát sinh các khoản chi phí bằng tiền liên quan đến thanh toán các nghĩa vụ nợ đã được lập dự phòng phải trả, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có các TK 111, 112, 331,...

(2) Khi phát sinh các khoản chi phí về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu (như: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài,...), ghi:

(3) Trường hợp không có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

+ Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 623, 627

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có các TK 152, 153, 214, 331, 334, 338,...

+ Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Có các TK 621, 622, 623, 627.

+ Khi sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

(4) Trường hợp có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

+ Số tiền phải trả cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu)

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

+ Khi trả tiền cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về các chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có các TK 111, 112.

3.6. Cuối kỳ kế toán năm hoặc cuối kỳ kế toán giữa niên độ (Sau đây gọi tắt là kỳ kế toán), doanh nghiệp phải tính, xác định số dự phòng phải trả cần lập:

(1) Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch lớn hơn được ghi nhận vào chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

(2) Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước

nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn phải hoàn nhập ghi giảm chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 641 - Chi phí bán hàng (đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá).

(3) Cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm, khi xác định số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp phải lập cho từng công trình, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.7. Hết thời hạn bảo hành công trình xây, lắp, nếu công trình không phải bảo hành, hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 711 - Thu nhập khác.

3.8. Trong một số trường hợp doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (Ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ 3 có thể hoàn trả lại những gì mà doanh nghiệp đã thanh toán. Khi doanh nghiệp nhận được khoản bồi hoàn của một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng, kế toán ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711- Thu nhập khác.

3.9. Doanh nghiệp không được ghi nhận các tài sản tiềm tàng trong các báo cáo tài chính vì nếu ghi nhận sẽ dẫn đến tình trạng các khoản thu nhập đã ghi nhận nhưng có thể không bao

giờ thu được (Ví dụ, một khoản bồi thường doanh nghiệp đang tiến hành các thủ tục pháp lý khi kết quả chưa chắc chắn). Tuy nhiên, khi việc thu được những khoản này gần như chắc chắn thì tài sản liên quan đến nó không còn là tài sản tiềm tàng (vì doanh nghiệp gần như chắc chắn thu được các lợi ích kinh tế) thì tài sản và thu nhập liên quan phải được ghi nhận trong báo cáo tài chính, khi đó kế toán ghi:

Nợ các TK 111, 112, 138

Có TK 711 - Thu nhập khác.

3.10. Khi thực hiện Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” mà trên TK 335 “Chi phí phải trả” có Số dư Có “Chi tiết số dư trích trước về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp” thì đơn vị kế toán phải chuyển số dư Có từ TK 335 (Chi tiết số dư Có về trích trước chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp) sang TK 352 “Dự phòng phải trả”.

C. TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1. Đối với mỗi loại dự phòng, doanh nghiệp phải trình bày trong bản thuyết minh báo cáo tài chính:

- a. Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;
- b. Số dự phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;
- c. Số dự phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu;
- d. Số dự phòng giảm do các khoản dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm trong kỳ.

2. Doanh nghiệp phải trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin không so sánh theo quy định từ đoạn 80 đến đoạn 87 của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

III- HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC

“Lãi trên cổ phiếu”

* Đính chính vào đoạn 14 Chuẩn mục kế toán số 30 “Lãi trên cổ phiếu” (Ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính): bỏ cụm từ “và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp”.

I. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Phạm vi áp dụng

Phần này của Thông tư quy định và hướng dẫn phương pháp tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và trình bày chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính. Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mục kế toán này trên báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bản thuyết minh báo cáo tài chính riêng của mình.

Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu và trình bày chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính và các nội dung khác quy định trong Chuẩn mục kế toán số 30 “Lãi trên cổ phiếu” sẽ có hướng dẫn chi tiết sau khi Luật chứng khoán và các văn bản hướng dẫn Luật chứng khoán có các quy định về công cụ tài chính.

2. Phương pháp tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Công ty phải tính và trình bày trên báo cáo tài chính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty. Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

$$\text{Lãi cơ bản trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông}}{\text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ}}$$

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nguồn vốn chủ sở hữu.

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ. Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (Trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

3. Trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính

3.1. Các công ty cổ phần là công ty mẹ phải trình bày báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính hợp nhất mà không phải trình bày trên báo cáo tài chính riêng. Trong trường hợp này lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là lợi nhuận hoặc lỗ trên cơ sở thông tin hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.

3.2. Đối với công ty cổ phần là công ty độc lập không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính riêng. Trường hợp này lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty là lợi nhuận hoặc lỗ của riêng công ty cổ phần này.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

1. Xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Việc tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông được thực hiện bằng cách lấy chỉ tiêu lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ trừ (-) các khoản điều chỉnh giảm và cộng (+) thêm các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Trường hợp công ty trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính hợp nhất thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp được tính trên cơ sở thông tin hợp nhất. Trường hợp công ty trình bày trên báo cáo tài chính riêng thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế của riêng công ty. Kế toán căn cứ vào sổ kế toán chi tiết theo dõi cổ phiếu ưu đãi, xác định các chỉ tiêu như sau:

1.1 Các khoản điều chỉnh giảm lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp, bao gồm:

a. *Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi:* Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi bao gồm: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo và cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính như sau:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Cổ tức của} & & \text{Tỷ lệ cổ tức của cổ} & & \text{Mệnh giá} \\ \text{cổ phiếu ưu đãi} & = & \text{phiếu ưu đãi} & \times & \text{cổ phiếu ưu đãi} \end{array}$$

- *Cổ phiếu ưu đãi không lũy kế* là loại cổ phiếu mà nếu trong một kỳ kế toán năm nào đó công ty bị lỗ hoặc 1 lý do khác mà công ty không thông báo trả cổ tức cho người nắm giữ cổ phiếu ưu đãi thì số cổ tức này sẽ không được chuyển sang các kỳ sau để chi trả. Khi tính lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ phiếu phổ thông phải lấy chỉ tiêu lợi nhuận (lỗ) trong kỳ trừ đi số cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ.

Ví dụ: Công ty cổ phần Trường Sơn có số cổ phiếu ưu đãi không lũy kế trị giá 100.000.000 đ, cổ tức ưu đãi 15%/năm. Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông trong các năm 2002 đến 2005, như sau:

Đơn vị: 1.000.000đ

Chỉ tiêu	Năm 2002	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005
Lợi nhuận (lỗ) sau thuế TNDN	(50)	10	90	200
Cổ tức ưu đãi không lũy kế	-	-	15	15
Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	(50)	10	75	185

Theo ví dụ trên thì trong năm 2002 và 2003 lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông cũng bằng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp do đó công ty không thông báo cổ tức của cổ phiếu ưu đãi. Trong năm 2004, 2005 công ty thông báo cổ tức ưu đãi là 15.000.000 đồng, do vậy giá trị này phải được điều chỉnh giảm vào lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông là:

Năm 2004: 90.000.000 đ - 15.000.000 đ = 75.000.000 đ

Năm 2005: 200.000.000 đ - 15.000.000 đ = 185.000.000 đ

- *Cổ phiếu ưu đãi lũy kế* là loại cổ phiếu được bảo đảm thanh toán cổ tức, kể cả trong một số kỳ kế toán năm công ty không thông báo thanh toán hoặc chỉ thông báo thanh toán được một phần thì số cổ tức chưa thanh toán được cộng dồn và công ty phải trả số cổ tức này trước khi trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông. Khi tính lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ phiếu phổ thông phải lấy chỉ tiêu lợi nhuận (lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ trừ đi số cổ tức ưu đãi phát sinh trong

kỳ. Giá trị này không bao gồm số cổ tức ưu đãi lũy kế liên quan đến các kỳ trước.

Ví dụ: Công ty cổ phần Trường Sơn có số cổ phiếu ưu đãi lũy kế trị giá 100.000.000 đ, cổ tức ưu đãi 15%/năm. Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông trong các năm 2002 đến 2005, như sau:

Đơn vị: 1.000.000đ

Chỉ tiêu	Năm 2002	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005
Lợi nhuận (lỗ) sau thuế TNDN	(50)	10	90	200
Cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ	15	15	15	15
Cổ tức ưu đãi lũy kế	15	30	45	60
Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	(65)	(5)	75	185

Theo ví dụ trên thì trong các năm cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh là 15.000.000 đồng. Cổ phiếu ưu đãi lũy kế trong các năm tăng dần, tuy nhiên chỉ điều chỉnh giảm vào lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là giá trị cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ. Nếu không tính đến các yếu tố khác thì lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông là:

Năm 2002: - 50.000.000 đ - 15.000.000 đ = - 65.000.000 đ

Năm 2003: 10.000.000 đ - 15.000.000 đ = - 5.000.000 đ

Năm 2004: 90.000.000 đ - 15.000.000 đ = 75.000.000 đ

Năm 2005: 200.000.000 đ - 15.000.000 đ = 185.000.000 đ

b. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu.

Khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi, khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu lớn hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi được trừ (-) khỏi lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi có mệnh giá 50.000.000 đ với giá 80.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu lớn hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi = $80.000.000 \text{ đ} - 50.000.000 \text{ đ} = 30.000.000 \text{ đ}$. Khoản chênh lệch này được ghi nhận giảm vào nguồn vốn chủ sở hữu, nên không ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh giảm khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ là $200.000.000 \text{ đ} - 30.000.000 \text{ đ} = 170.000.000 \text{ đ}$.

c. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc.

Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi được trừ khỏi lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi trước thời hạn. Để thực hiện được điều này

công ty phải trả cho người nắm giữ thêm một khoản tiền ngoài cam kết ban đầu là 20.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản tiền trả thêm được ghi nhận giảm trừ vào nguồn vốn chủ sở hữu và không ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh giảm khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ
 $= 200.000.000 \text{ đ} - 20.000.000 = 180.000.000 \text{ đ}.$

1.2. Các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế:

Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi lớn hơn giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu cộng vào lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi có mệnh giá 50.000.000 đ với giá 40.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi lớn hơn giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu $= 50.000.000 \text{ đ} - 40.000.000 \text{ đ} = 10.000.000 \text{ đ}.$ Khoản chênh lệch này được ghi nhận tăng vào nguồn vốn chủ sở hữu, vì vậy không ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh tăng khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ
 $= 200.000.000 \text{ đ} + 10.000.000 = 210.000.000 \text{ đ}.$

1.3. Bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Sau khi tính toán được các chỉ tiêu cần điều chỉnh, kế toán lập bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông, như sau:

CÔNG TY CỔ PHẦN TRƯỜNG SƠN

Bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Giá trị
A	1
1. Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp	
2. Số điều chỉnh giảm	
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi	
+ Cổ tức ưu đãi không lũy kế	
Lần 1:	
Lần 2:	
...	
+ Cổ tức ưu đãi không lũy kế	
Lần 1:	
Lần 2:	
...	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi	
Lần 1:	
Lần 2:	
...	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu	

phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi	
Lần 1:	
Lần 2:	
- ...	
Tổng số điều chỉnh giảm	
3. Số điều chỉnh tăng	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu	
Lần 1:	
Lần 2:	
- ...	
Tổng số điều chỉnh tăng	
4. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh giảm + Tổng số điều chỉnh tăng

Ví dụ: Với trường hợp của Công ty cổ phần Trường Sơn, giả thiết là các trường hợp nêu tại các ví dụ trên đều xảy ra, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông được xác định theo bảng sau:

CÔNG TY CỔ PHẦN TRƯỜNG SƠN

Bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Đơn vị: đồng

Chỉ tiêu	Giá trị
A	1
1. Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp	200.000.000
2. Số điều chỉnh giảm	
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi	

+ Cổ tức ưu đãi không lũy kế	15.000.000
+ Cổ tức ưu đãi không lũy kế	15.000.000
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi	30.000.000
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi	20.000.000
Tổng số điều chỉnh giảm	80.000.000
3. Số điều chỉnh tăng	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu	10.000.000
Tổng số điều chỉnh tăng	10.000.000
4. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	130.000.000

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = 200.000.000 đ – 80.000.000 đ + 10.000.000 đ = 130.000.000 đ.

2. Xác định số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

2.1. Trường hợp phát hành hoặc mua lại cổ phiếu:

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ, được tính bằng số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được cộng (+) với số cổ phiếu phổ thông được phát hành thêm nhân với số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ và trừ đi (-) số cổ phiếu phổ thông được mua lại nhân với số lượng ngày mà cổ phiếu được mua lại trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.

Số lượng		Số lượng cổ phiếu phát hành thêm trong kỳ	x	Số ngày lưu hành trong kỳ	Số lượng cổ phiếu mua lại trong kỳ	x	Số ngày được mua lại trong kỳ
cổ phiếu bình quân	Số cổ phiếu đầu kỳ	Tổng số ngày trong kỳ			Tổng số ngày trong kỳ		

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn có số lượng cổ phiếu phổ thông thay đổi như sau: (để đơn giản số ngày trong kỳ được tính theo số tháng trong kỳ)

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	1.000	10	10.000	$1.000 \times 12/12 = 1.000$
31/3	Phát hành	600	10	6.000	$600 \times 9/12 = 450$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(150)	10	(1.500)	$(150) \times 4/12 = (50)$
	Tổng cộng	1.450		14.500	1.400

Theo số liệu của ví dụ trên:

- 1.000 cổ phiếu phát hành từ đầu kỳ sẽ có số bình quân là $1.000 \times 12/12 = 1.000$ CP
- 600 cổ phiếu phát hành từ ngày 31/03 sẽ có số bình quân là $600 \times 9/12 = 450$ CP
- 150 cổ phiếu mua lại từ ngày 30/08 sẽ có số bình quân là $(150) \times 4/12 = (50)$ CP

Số lượng bình quân gia quyền số cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ được tính là $1.000 + 450 - 50 = 1.400$ cổ phiếu. Trong khi đó số cổ phiếu lưu hành cuối kỳ là 1.450 cổ phiếu.

2.2. Trường hợp gộp, chia tách, thưởng cổ phiếu

a. Khi tách cổ phiếu đang lưu hành số lượng cổ phiếu phổ thông tăng lên tương ứng với tỷ lệ tách cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc tách cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu ngày 30/10/2005 Công ty cổ phần Trường Sơn quyết định chia tách số cổ phiếu đang lưu hành với tiêu thức 1 cổ phiếu đang lưu hành thành 2 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty cổ phần sẽ có $1.450 \times 2 = 2.900$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là 5.000 đ/1cổ phiếu.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính lãi trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc tách cổ phiếu được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	2.000	5	10.000	$2.000 \times 12/12 = 2.000$
31/3	Phát hành	1.200	5	6.000	$1.200 \times 9/12 = 900$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(300)	5	(1.500)	$(300) \times 4/12 = (100)$
	Tổng cộng	2.900		14.500	2.800

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi tách tăng lên 2 lần $= 1.450 \times 2 = 2.900$ cổ phiếu.

- Mệnh giá mỗi cổ phiếu giảm 2 lần = $10.000 \text{ đ} : 2 = 5.000 \text{ đ}$.
- Tổng mệnh giá cổ phiếu = $14.500.000 \text{ đ}$, không đổi sau khi tách.

- Số cổ phiếu bình quân gia quyền tăng lên 2 lần = $1.400 \times 2 = 2.800$ cổ phiếu.

b. Khi gộp cổ phiếu số lượng cổ phiếu phổ thông giảm tương ứng với tỷ lệ gộp cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc gộp cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu ngày 30/10/2005 Công ty cổ phần Trường Sơn không tách cổ phiếu mà quyết định gộp số cổ phiếu đang lưu hành với tiêu thức 2 cổ phiếu đang lưu hành thành 1 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty cổ phần sẽ có $1.450 : 2 = 725$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là $20.000 \text{ đ}/1 \text{ cổ phiếu}$.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính lãi trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc gộp cổ phiếu được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	500	20	10.000	$500 \times 12/12 = 500$
31/3	Phát hành	300	20	6.000	$300 \times 9/12 = 225$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(75)	20	(1.500)	$(75) \times 4/12 = (25)$
	Tổng cộng	725		14.500	700

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi tách giảm đi 2 lần = $1.450 : 2 = 725$ cổ phiếu.

- Mệnh giá mỗi cổ phiếu tăng 2 lần = $10.000 \times 2 = 20.000$ đ.
- Tổng mệnh giá cổ phiếu = 14.500.000 đ, không đổi sau khi gộp.
- Số cổ phiếu bình quân gia quyền giảm đi 2 lần = $1.400 : 2 = 700$ cổ phiếu.

c. Khi phát hành cổ phiếu thưởng, số lượng cổ phiếu phổ thông sẽ tăng tương ứng với tổng số cổ phiếu được thưởng cho một cổ phiếu đang lưu hành. Trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn do công ty cổ phần phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông đang nắm giữ từ lợi nhuận chưa phân phối mà không thu về bất cứ một khoản tiền nào.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu cuối năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn quyết định phát hành cổ phiếu thưởng từ lợi nhuận chưa phân phối với tiêu thức 1 cổ phiếu đang lưu hành được thưởng thêm 1 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty cổ phần sẽ có $1.450 + 1.450 = 2.900$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là 10.000 đ/1cổ phiếu.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính Lãi cơ bản trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc phát hành cổ phiếu thưởng được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	2.000	10	20.000	$2.000 \times 12/12 = 2.000$
31/3	Phát hành	1.200	10	12.000	$1.200 \times 9/12 = 900$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(300)	10	(3.000)	$(300) \times 4/12 = (100)$
	Tổng cộng	2.900		29.000	2.800

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi phát hành cổ phiếu thưởng tăng thêm 1.450 cổ phiếu = $1.450 + 1.450 = 2.900$ cổ phiếu.

- Mệnh giá mỗi cổ phiếu không đổi là 10.000 đ.

- Tổng mệnh giá cổ phiếu tăng thêm 14.500.000 đ. Tuy nhiên số lợi nhuận chưa phân phối cũng giảm đi 14.500.000 đ, do vậy tổng nguồn vốn chủ sở hữu của công ty vẫn không thay đổi.

- Số cổ phiếu bình quân gia quyền tăng thêm 1.400 cổ phiếu = $1.400 + 1.400 = 2.800$ cổ phiếu.

3. Tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty trong kỳ cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh giảm + Tổng số điều chỉnh tăng.

$$\begin{array}{l} \text{Lãi} \\ \text{cơ bản} \\ \text{trên} \\ \text{cổ phiếu} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông (=} \\ \text{Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh} \\ \text{giảm + Tổng số điều chỉnh tăng)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành} \\ \text{trong kỳ} \end{array}}$$

Ví dụ: Với ví dụ của Công ty cổ phần Trường Sơn, lãi trên cổ phiếu cơ bản được tính trong các trường hợp như sau:

- Trường hợp công ty phát hành và mua lại cổ phiếu:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000 / 1.400 = 92.800$ đ/cổ phiếu

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và tách cổ phiếu:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000 / 2.800 = 46.400$ đ/cổ phiếu

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và gộp cổ phiếu:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000/700 = 185.600$ đ/cổ phiếu

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và phát hành cổ phiếu thưởng:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000/2.800 = 46.400$ đ/cổ phiếu

3. Điều chỉnh hồi tố

Công ty điều chỉnh hồi tố Lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo nếu số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính dựa trên số lượng cổ phiếu mới.

Công ty phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, Lãi cơ bản trên cổ phiếu còn được điều chỉnh do tác động của các sai sót và điều chỉnh phát sinh từ việc thay đổi chính sách kế toán theo nguyên tắc hồi tố và tác động của việc hợp nhất kinh doanh.

4. Trình bày trên báo cáo tài chính

Công ty cổ phần trình bày bổ sung trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ tiêu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông, số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ và chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu từ lợi nhuận (hoặc lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ cho tất cả các kỳ báo cáo. Công ty cổ phần trình bày Lãi cơ bản trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).

Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, công ty cổ phần trình bày bổ sung các chỉ tiêu về Lãi cơ bản trên cổ phiếu, như sau:

Nếu trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông được tính trên cơ sở thông tin hợp nhất.

- Số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ của Công ty mẹ;

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu trình bày trên cơ sở thông tin hợp nhất.

Nếu trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng:

- Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty cổ phần độc lập.

- Số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ của Công ty cổ phần độc lập.

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu của công ty cổ phần độc lập.

5. Trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Để thuyết minh cho các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính, công ty cổ phần trình bày bổ sung các thông tin sau:

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu	Năm nay	Năm trước
+ Lợi nhuận kế toán sau thuế thu nhập doanh nghiệp	...	...
+ Các khoản điều chỉnh tăng hoặc giảm lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông:	...	...
<i>Các khoản điều chỉnh tăng</i>	...	...
<i>Các khoản điều chỉnh giảm</i>		
+ Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông		
+ Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành bình quân trong kỳ		
+ Lãi cơ bản trên cổ phiếu		

Phương pháp ghi chép:

+ Lợi nhuận kế toán sau thuế TNDN: Theo số liệu trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

+ Các khoản điều chỉnh tăng hoặc giảm lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông:

Các khoản điều chỉnh tăng: Lấy số liệu của Cột 2 “Điều chỉnh tăng” Dòng Tổng cộng trong Bảng kê số liệu điều chỉnh.

Các khoản điều chỉnh giảm: Lấy số liệu của Cột 1 “Điều chỉnh giảm” Dòng Tổng cộng trong Bảng kê số liệu điều chỉnh.

+ Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận kế toán sau thuế TNDN + Các khoản điều chỉnh tăng - Các khoản điều chỉnh giảm.

+ Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành bình quân trong kỳ.

+ Lãi cơ bản trên cổ phiếu.

- Các thông tin khác:

+ Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, so sánh giữa các số bình quân gia quyền;

+ Báo cáo chi tiết ảnh hưởng của từng loại công cụ tài chính có tác động tới Lãi cơ bản trên cổ phiếu.

IV- TỔ CHỨC THỰC HIỆN

1- Thông tư này có hiệu lực sau 15 ngày, kể từ ngày đăng công báo. Các qui định trước đây trái với Thông tư này đều bãi bỏ. Những phần kế toán khác có liên quan nhưng không hướng dẫn trong Thông tư này thì thực hiện theo chế độ kế toán hiện hành.

2- Các Tổng công ty, công ty có chế độ kế toán đặc thù đã được Bộ Tài chính chấp thuận, phải căn cứ vào 04 chuẩn mực kế toán (đợt 5) ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC

ngày 28/12/2005 và Thông tư này để hướng dẫn, bổ sung phù hợp.

3- Các Bộ, Ngành, Ủy ban Nhân dân, Sở Tài chính, Cục Thuế các Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương có trách nhiệm triển khai hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện Thông tư này. Trong quá trình thực hiện nếu có vướng mắc đề nghị phản ánh về Bộ Tài chính để nghiên cứu giải quyết.

KT. BỘ TRƯỞNG

THỨ TRƯỞNG

Lê Thị Băng Tâm

MỤC LỤC

	<i>Trang</i>
* LỜI NÓI ĐẦU	5
PHẦN 1: BÀI TẬP CÓ LỜI GIẢI MẪU	7
Bài số 1: Kế toán góp vốn bằng tiền, hiện vật vào doanh nghiệp, chi phí thành lập doanh nghiệp	7
Bài số 2: Hợp nhất theo từng cấp	8
Bài số 3: Hợp nhất trực tiếp	9
Bài số 4: Hợp nhất trực tiếp, đầu tư vòng tròn	10
Bài số 5: Chênh lệch khi hợp nhất, đánh giá lại công ty con, định khoản để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất	11
Bài số 6: Hợp nhất, chênh lệch mua âm	13
Bài số 7: Hợp nhất, xử lý hàng tồn kho, chênh lệch chuyển đổi ngoại tệ, thuế hoãn lại	14
Bài số 8: Hợp nhất theo tỷ lệ	16
Bài số 9: Hợp nhất tương đương, chênh lệch mua, xử lý hàng tồn kho và tài sản cố định	19
Bài số 10: Hợp nhất, đầu tư nối tiếp, hợp nhất toàn phần, hợp nhất theo tỷ lệ, hợp nhất tương đương, loại trừ các tài khoản nội bộ, loại trừ lãi nội bộ, xử lý dự phòng, thuế hoãn lại	21
Bài số 11: Đánh giá tương đương, dự phòng giảm giá	25
Bài số 12: Đánh giá tương đương, thay đổi chênh lệch tương đương	26
Bài số 13: Hợp nhất - Sát nhập, hạch toán với giá trị trung hoà	27
Bài số 14: Hợp nhất - Sát nhập	30

Bài số 15: Hợp nhất - Sát nhập, đầu tư lẫn nhau	32
Bài số 16: Chia tách	34
Bài số 17: Phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính, Phương pháp lấy giá ban đầu	36
Bài số 18: Phương pháp chuyển đổi báo cáo tài chính, phương pháp lấy giá đóng cửa	37
Bài số 19: Hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán, loại trừ hàng tồn kho, dự phòng tái cơ cấu, các khoản phải thu phải trả nội bộ	38
Bài số 20: Hợp nhất trên Báo cáo kết quả kinh doanh, loại trừ hàng tồn kho, dự phòng tái cơ cấu, các khoản phải thu phải trả nội bộ	43
Bài số 21: Hợp nhất theo phương pháp mua, hợp nhất theo phương pháp "Hợp nhất vì lợi ích chung"	44
Bài số 22: Xác định lợi thế thương mại hay bất lợi thương mại	46
Bài số 23: Xác định lợi ích cổ đông thiểu số	47
Bài số 24: Hợp nhất từng cấp	49
Bài số 25: Hợp nhất trực tiếp	50
Bài số 26: Mang góp một phần tài sản	50
Bài số 27: Hợp nhất bằng cách lập ra một công ty mới, đầu tư vòng tròn, hợp nhất - Sát nhập	52
Bài số 28: Hợp nhất-Sát nhập, phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ tương quan trao đổi	54
Bài số 29: Hợp nhất - Sát nhập, phương pháp hợp nhất bằng việc định giá của các khoản mang đến hợp nhất	55
Bài số 30: Giá trị trung hoà	56
Bài số 31: Giá trị trung hoà - Sự ảnh hưởng của giá trị trung hoà	57
Bài số 32: Hợp nhất - Đầu tư một chiều, công ty mua giữ cổ phiếu của công ty bị mua, giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau	57
Bài số 33: Hợp nhất - Đầu tư một chiều, công ty mua giữ cổ phiếu của công ty bị mua, giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau có giá trị trung hoà	58

Bài số 34: Hợp nhất - Đầu tư lẫn nhau, giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi bằng nhau có giá trị trung hoà	59
Bài số 35: Hợp nhất - Đầu tư lẫn nhau, giá trị mang hợp nhất và giá trị trao đổi khác nhau có giá trị trung hoà	60
Bài số 36: Chia tách, các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị trao đổi, tách các công ty đã tồn tại	60
Bài số 37: Chia tách, các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị trao đổi, tách và thành lập công ty mới	62
Bài số 38: Chia tách, các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị mang hợp nhất, tách các công ty đã tồn tại	62
Bài số 39: Chia tách, các phương pháp chia tách - Phương pháp giá trị mang hợp nhất, tách và thành lập mới công ty	63
Bài số 40: Phạm vi hợp nhất, tỷ lệ kiểm soát trong trường hợp đầu tư trực tiếp	64
Bài số 41: Phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính, phương pháp hợp nhất toàn bộ, phương pháp hợp nhất tỷ lệ, phương pháp hợp nhất tương đương	65
Bài số 42: Phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính, phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng cấp và hợp nhất trực tiếp	66
Bài số 43: Phương pháp hợp nhất, hợp nhất theo phương pháp mua, mua tài sản	68
Bài số 44: Phương pháp hợp nhất, hợp nhất theo phương pháp mua, mua bằng cách phát hành cổ phiếu	69
Bài số 45: Phương pháp hợp nhất, phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung, mua bằng cách phát hành cổ phiếu	70
Bài số 46: Phương pháp hợp nhất, hợp nhất theo phương pháp mua, lập báo cáo tài chính hợp nhất	70
Bài số 47:	72
Bài số 48: Phương pháp hợp nhất, phương pháp hợp nhất vì lợi ích chung, lập báo cáo tài chính hợp nhất	73

PHẦN 2: LỜI GIẢI ĐỀ NGHỊ	75
Bài số 1:	75
Bài số 2:	77
Bài số 3:	83
Bài số 4:	87
Bài số 5:	91
Bài số 6:	95
Bài số 7:	97
Bài số 8:	102
Bài số 9:	108
Bài số 10:	112
Bài số 11:	130
Bài số 12:	131
Bài số 13:	134
Bài số 14:	141
Bài số 15:	148
Bài số 16:	155
Bài số 17:	161
Bài số 18:	163
Bài số 19:	165
Bài số 20:	171
Bài số 21:	173
Bài số 22:	177
Bài số 23:	177
Bài số 24:	177
Bài số 25:	182
Bài số 26:	185

Bài số 27:	188
Bài số 28:	194
Bài số 29:	195
Bài số 30:	204
Bài số 31:	206
Bài số 32:	208
Bài số 33:	212
Bài số 34:	215
Bài số 35:	220
Bài số 36:	223
Bài số 37:	225
Bài số 38:	226
Bài số 39:	227
Bài số 40:	229
Bài số 41:	239
Bài số 42:	252
Bài số 43:	254
Bài số 44:	256
Bài số 45:	258
Bài số 46:	260
Bài số 47:	261

PHẦN 3: BÀI TẬP KHÔNG CÓ LỜI GIẢI **236**

Bài tập 1:	263
Bài tập 2: (Câu hỏi trắc nghiệm)	265
Bài tập 3:	267
Bài tập 4:	267
Bài tập 5:	268

Bài tập 6:	269
Bài tập 7: (Câu hỏi trắc nghiệm)	271
Bài tập 8:	273
Bài tập 9:	274
Bài tập 10:	275
Bài tập 11:	276
Bài tập 12:	278
Bài tập 13:	279
Bài tập 14:	280
Bài tập 15:	281
Bài tập 16: (Câu hỏi trắc nghiệm)	283
Bài tập 17:	286
Bài tập 18:	286
Bài tập 19:	287
Bài tập 20:	289
Bài tập 21:	290
Bài tập 22:	290
Bài tập 23:	292
Bài tập 24:	293
Bài tập 25:	294
Bài tập 26:	295
Bài tập 27:	297
Bài tập 28:	298
Bài tập 29:	299
Bài tập 30:	300
Bài tập 31:	301
Bài tập 32:	303

Bài tập 33:	304
Bài tập 34:	306
Bài tập 35:	308
PHẦN 4: MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ THUYẾT CÓ LIÊN QUAN	311
1- CÁC PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT	311
2- KỸ THUẬT HỢP NHẤT	324
3- PHƯƠNG PHÁP CHUYỂN ĐỔI BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC CÔNG TY CON Ở NƯỚC NGOÀI	325
4- CÁC PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG TỔNG THỂ HỢP NHẤT	330
* Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán việt nam (đợt 5).	334
CHUẨN MỰC SỐ 11: HỢP NHẤT KINH DOANH	336
CHUẨN MỰC SỐ 18: CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG	371
CHUẨN MỰC SỐ 19: HỢP ĐỒNG BẢO HIỂM	393
CHUẨN MỰC SỐ 30: LÃI TRÊN CỔ PHIẾU	412
* Thông tư số 21/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 của bộ tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán	433

Chịu trách nhiệm xuất bản
TS. PHẠM NGỌC QUYẾT

Biên tập:
HOÀNG NAM

Vẽ bìa:
VĂN ĐỨC

In 2000 cuốn, khổ 16x24 tại Công ty In và Sản xuất Bao bì
Hà Nội. Số đăng ký KHXB: **57-2006/CXB/284-03/TC**.

Số QĐXB :**190/QĐ-NXBTC**.

In xong và nộp lưu chiểu Quý IV năm 2006

