**PHỤ LỤC SỐ 3**

VÍ DỤ MINH HỌA LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT  
*(Kèm theo Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)*

**1. Ví dụ 1: Xác định lợi thế thương mại (khoản 9 - Điều 10)**

***Ví dụ 1a: Xác định lợi thế thương mại trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua một lần mua***

Ngày 01/01/20x0, Công ty mẹ mua 60% cổ phần của Công ty con với trị giá là 200 tỷ đồng. Cùng ngày này, Tài sản thuần của công ty con theo giá trị hợp lý là 250 tỷ đồng (Bao gồm vốn cổ phần là 100 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 150 tỷ đồng). Lợi thế thương mại được xác định như sau *(Đơn vị tính: Tỷ đồng):*

|  |  |
| --- | --- |
| Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ  Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con 250 x 60%  Lợi thế thương mại | 200  150  50 |

***Ví dụ 1b: Xác định lợi thế thương mại và giá phí hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn***

Công ty mẹ mua một công ty con như sau:

***Đơn vị tính: Triệu đồng***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Thời điểm | Số lượng cổ phiếu mua | Giá phí | Số dư LNSTCPP |
| 1/1/20x1 | 1.000.000 | 15.000 | 20.000 |
| 1/1/20x2 | 1.500.000 | 40.000 | 30.000 |
| 1/1/20x3 | 3.000.000 | 75.000 | 50.000 |
| **Cộng** | **5.500.000** | **130.000** | **100.000** |

Biết rằng công ty con có tổng cộng 10.000.000 cổ phiếu. Tại ngày 1/1/20x3, giá trị thị trường của cổ phiếu công ty con là 25.000đ/cp. Việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh và lợi thế thương mại được thực hiện như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Giá phí khoản đầu tư tại ngày mua (mua thêm 30%)  Giá phí khoản đầu tư của 2 lần mua trước tính theo giá trị hợp lý tại lần mua đạt được quyền kiểm soát (10%+15%)x250.000 | **Mẹ 55%**  75.000  62.500 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tổng giá phí đầu tư vào công ty con** | **(a)** | **137.500** |
| Giá trị hợp lý tài sản thuần công ty con tại ngày mua | 150.000 |  |
| **Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con (150.000x55%)** | **(b)** | **82.500** |
| **Lợi thế thương mại** | **(a) - (b)** | **55.000** |

**2. Ví dụ 2: Minh họa việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con tại ngày mua trong giao dịch Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn (Điều 15 và khoản 1 Điều 16)**

***2.1. Ví dụ 2a: Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn - Trường hợp trước khi kiểm soát công ty con, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể với bên được đầu tư, khoản đầu tư được ghi nhận theo phương pháp giá gốc***

Nhà đầu tư mua 20% cổ phần của công ty A (tương đương 1 triệu cổ phiếu) vào ngày 01/01/20x3 với trị giá là 35 tỷ đồng bằng tiền mặt. Tại ngày này, giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty A là 100 tỷ đồng và giá trị ghi sổ của tài sản thuần là 80 tỷ đồng. Công ty A không có các khoản nợ tiềm tàng tại ngày mua. Bảng cân đối kế toán của công ty A tại ngày 01/01/20x3 như sau *(Đơn vị tính: triệu đồng)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bảng cân đối kế toán tại ngày 1/1/2013 của công ty A** | Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
| Tiền mặt và các khoản phải thu | 20.000 | 20.000 |
| Bất động sản đầu tư | 60.000 | 80.000 |
| **Cộng** | **80.000** | **100.000** |
| Vốn cổ phần: 5.000.000 cổ phiếu | 50.000 |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  **Cộng** | 30.000  **80.000** |  |

Trong năm 20X3, trên Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty A có 60 tỷ đồng lợi nhuận sau thuế (biết rằng trong năm công ty A chưa trả cổ tức). Ngoài ra, giá trị Bất động sản đầu tư của công ty A đã tăng thêm 30 tỷ đồng lên 110 tỷ đồng. Trên Bảng cân đối kế toán của Công ty A, giá trị bất động sản đầu tư vẫn ghi nhận theo giá gốc là 60 tỷ đồng. Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X3 của công ty A và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định được như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/2013 của công ty A** | Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
|  |  |  |
| Tiền và các khoản phải thu | 80.000 | 80.000 |
| Bất động sản đầu tư | 60.000 | 110.000 |
| **Cộng** | **140.000** | **190.000** |
| Vốn cổ phần: 5.000.000 cổ phiếu | 50.000 |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  **Cộng** | 90.000  **140.000** |  |

Ngày 01/01/20X4, nhà đầu tư mua thêm 60% cổ phần của công ty A với giá 220 tỷ đồng, do đó đạt được quyền kiểm soát. Trước khi đạt được quyền kiểm soát, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty A, khoản đầu tư vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc. Giá thị trường của cổ phiếu của công ty A tại ngày 1/1/20X4 là 60.000đ/cổ phiếu. Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ tại 31/12/20X3 như sau *(đơn vị tính: triệu đồng)*

|  |  |
| --- | --- |
| Tiền và các khoản phải thu  Đầu tư vào công ty A  **Cộng**  Vốn cổ phần:  **Cộng** | 265.000  35.000  **300.000**  300.000  **300.000** |

***(1) Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh và lợi thế thương mại***

|  |  |
| --- | --- |
| Giá mua 60% cổ phần của công ty A tại ngày 01/01/20X4  Giá trị hợp lý của khoản đầu tư ban đầu (1 triệu cổ phiếu)  **Cộng**  Giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty A tại ngày mua  **Phần sở hữu của công ty mẹ**  **Lợi thế thương mại: 280.000 - 152.000** | 220.000  60.000  **280.000**  190.000  **152.000**  **128.000** |

Trên BCTC riêng của công ty mẹ, khoản đầu tư ban đầu vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc là 35 tỷ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, khoản đầu tư đó được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát (1/1/20X4) là 60 tỷ đồng. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá gốc khoản đầu tư là 25 tỷ đồng được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

***(2) Các bút toán hợp nhất như sau (đơn vị tính: triệu đồng):***

a) Điều chỉnh giá phí khoản đầu tư trước đây vào công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày mua:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty con:  Có Doanh thu hoạt động tài chính | 25.000  25.000 |

b) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x80%)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x80%)  Nợ Bất động sản đầu tư  Nợ Lợi thế thương mại | 40.000  72.000  50.000  128.000 |
| Có Đầu tư vào công ty con  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 280.000  10.000 |

c) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x20%)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x20%)  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 10.000  18.000  28.000 |

Tổng Lợi ích cổ đông không kiểm soát sau 2 bút toán trên là 38.000

d) Bút toán kết chuyển: Do điều chỉnh khoản đầu tư theo giá trị hợp lý làm phát sinh khoản lãi 25.000 được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính, vì vậy phải kết chuyển khoản lãi sau thuế lên lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD)  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) | 25.000  25.000 |

***Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20X4 như sau:***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con A | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
|  |  |  | Nợ | Có |  |
| **Bảng cân đối kế toán** |  |  |  |  |  |
| Tiền mặt và các khoản phải thu | 45.000 | 80.000 |  |  | 125.000 |
| Đầu tư vào công ty con | 255.000 |  | 25.000a | 280.000b | - |
| Bất động sản đầu tư |  | 60.000 | 50.000b |  | 110.000 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 128.000b |  | 128.000 |
| **Cộng** | 300.000 | 140.000 |  |  | **363.000** |
| Vốn cổ phần | 300.000 | 50.000 | 40.000b  10.000c |  | 300.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước |  | 90.000 | 72.000b  18.000c |  | - |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này |  |  |  | 25.000d | 25.000 |
| Lợi ích của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 10.000b  28.000c | 38.000 |
| **Cộng** |  |  |  |  | **363.000** |
| **Báo cáo kết quả kinh doanh** |  |  |  |  |  |
| Doanh thu hoạt động tài chính |  |  |  | 25.000a | 25.000 |
| Lợi nhuận sau thuế |  |  | 25.000d |  | 25.000 |
| **Cộng điều chỉnh** |  |  | **368.000** | **368.000** |  |

***2.2. Ví dụ 2b: Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn - Trường hợp khoản đầu tư ban đầu được coi như một khoản đầu tư vào công ty liên kết.***

Ví dụ này sử dụng các dữ liệu như ví dụ 2a ở trên, nhưng nhà đầu tư có những ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư.

Ngày 31/12/20X3, khoản đầu tư ban đầu 20% vào công ty A đã được trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Theo đó, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu với giá gốc là 35 tỷ đồng và được điều chỉnh tăng tương ứng với phần lợi nhuận trong kết quả kinh doanh của công ty liên kết là 12 tỷ đồng (20%x 60 tỷ đồng). Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư tại ngày 31/12/2013, trước khi việc mua thêm 60% vốn cả công ty A như sau *(Đơn vị tính: triệu đồng):*

Bút toán điều chỉnh giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên kết  Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 12.000  12.000 |

**Bảng Cân đối kế toán hợp nhất tại 31/12/20X3 của nhà đầu tư trước khi đạt được quyền kiểm soát đối với công ty A:**

|  |  |
| --- | --- |
| Tiền và các khoản phải thu  Đầu tư vào công ty liên kết (theo phương pháp vốn chủ)  **Cộng**  Vốn cổ phần  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  **Cộng**  **Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X3**  Phần Lãi, lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 265.000  47.000  **312.00**0  300.000  12.000  **312.000**    12.000 |

**Việc lập Báo cáo tài chính tại ngày 1/1/20X4 được thực hiện như sau:**

***(1) Xác định lợi thế thương mại:***

Việc xác định lợi thế thương mại được thực hiện tương tự ví dụ 3a nêu trên, theo đó lợi thế thương mại khi đầu tư vào công ty A là 128.000.

***(2) Bút toán điều chỉnh***

a) Ghi nhận khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ đầu tư vào công ty con (công ty liên kết trước đây)  Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 12.000  12.000 |

b) Tại ngày 1/1/20X4, ngày nhà đầu tư kiểm soát công ty A, giá trị thị trường cổ phiếu của công ty A là 60.000đ/cp, giá trị khoản đầu tư vào công ty A là 60 tỷ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải ghi nhận khoản lãi là chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu (47 tỷ đồng) trên Báo cáo tài chính hợp nhất tại

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty con  Có Doanh thu hoạt động tài chính | 13.000  13.000 |

c) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x80%)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x80%)  Nợ Bất động sản đầu tư  Nợ Lợi thế thương mại  Có Đầu tư vào công ty con  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 40.000  72.000  50.000  128.000  280.000  10.000 |

d) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x20%)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x20%)  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 10.000  18.000  28.000 |

Tổng Lợi ích cổ đông không kiểm soát sau 2 bút toán trên là 38.000

e) Bút toán kết chuyển: Do điều chỉnh khoản đầu tư theo giá trị hợp lý làm phát sinh khoản lãi 13.000 được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính, vì vậy phải kết chuyển khoản lãi sau thuế lên lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD)  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) | 13.000  13.000 |

**Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20X4 như sau:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con A | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
|  |  |  | Nợ | Có |  |
| Tiền mặt và các khoản phải thu | 45.000 | 80.000 |  |  | 125.000 |
| Đầu tư vào công ty con | 255.000 |  | 12.000a  13.000b | 280.000c |  |
| Bất động sản đầu tư |  | 60.000 | 50.000c |  | 110.000 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 128.000c |  | 128.000 |
| **Cộng** | **300.000** | **140.000** |  |  | **363.000** |
| Vốn cổ phần | 300.000 | 50.000 | 40.000c  10.000d |  | 300.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước |  | 90.000 | 72.000c  18.000d | 12.000a | 12.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này |  |  |  | 13.000e | 13.000 |
| Lợi ích của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 10.000c  28.000d | 38.000 |
| **Cộng** | **300.000** | **140.000** |  |  | **363.000** |
| Doanh thu hoạt động tài chính |  |  |  | 13.000b | 13.000 |
| Lợi nhuận sau thuế |  |  | 13.000e |  | 13.000 |
| **Cộng** |  |  | **356.000** | **356.000** |  |

**3. Ví dụ 3: Công ty con và công ty liên kết mua lại cổ phiếu đã phát hành (cổ phiếu quỹ)**

Vào ngày 1/1/20X1, Công ty X mua 55% cổ phần của công ty Y với giá là 198 tỷ đồng. Tại ngày này, tài sản thuần của công ty Y theo giá trị hợp lý gồm: Vốn cổ phần là 100 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 200 tỷ đồng.

Vào ngày 1/1/20X2, Công ty X mua 46% cổ phần của công ty Z với giá 276 tỷ đồng (tương ứng 9,2 triệu cổ phiếu). Tại ngày này, tài sản thuần của công ty Z theo giá trị hợp lý gồm: Vốn cổ phần là 200 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 300 tỷ đồng. Khoản đầu tư này được xác định là khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Ngày 1/1/20X5, cả hai công ty Y và Z mua lại 10% cổ phiếu từ thị trường tự do. Giá trị thị trường cổ phiếu mua lại của công ty Y là 60đ/cp (tương ứng 60 tỷ đồng) và công ty Z là 50.000đ/cp (tương ứng 100 tỷ đồng). Kết quả của việc mua lại, Công ty X đạt được quyền kiểm soát công ty Z vào ngày 01/01/20X5.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 20X5 của 3 công ty như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | X | Y | Z |
| Lợi nhuận trước thuế | 300 | 120 | 150 |
| Chi phí thuế | (80) | (30) | (40) |
| Lợi nhuận sau thuế | 220 | 90 | 110 |
| Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X5 | |  |  |
|  | X | Y | Z |
| Đầu tư vào công ty Y | 198 | - | - |
| Đầu tư vào công ty Z | 276 | - | - |
| Tài sản thuần khác | 226 | 290 | 530 |
| **Cộng** | 700 | 290 | 530 |
|  |  |  |  |
| Vốn cổ phần | 300 | 100 | 200 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 400 | 250 | 430 |
| *- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước* | *180* | *160* | *320* |
| *- LNST chưa phân phối kỳ này* | *220* | *90* | *110* |
| Cổ phiếu quỹ | - | (60) | (100) |
| **Cộng** | 700 | 290 | 530 |

Yêu cầu: Lập báo cáo tài chính hợp nhất của công ty X Bhd cho năm tài chính 20X5.

**Xác định lợi thế thương mại khi mua công ty Y *(Đơn vị tính: Tỷ đồng):***

|  |  |
| --- | --- |
| Giá phí đầu tư  Giá trị hợp lý của tài sản thuần của Y (100+200)  Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần (55%)  Lợi thế thương mại | 198  300  165  33 |

**Thay đổi tỷ lệ sở hữu của các cổ đông khi công ty Y từ việc mua lại cổ phiếu quỹ:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Cổ đông không kiểm soát |
| Tỷ lệ sở hữu trước khi công ty Y mua lại cổ phiếu quỹ | 55% | 45% |
| Tỷ lệ sở hữu sau khi công ty Y mua lại cổ phiếu quỹ (55/90) | 61.11% | 38.89% |
| Tăng/giảm trong tỷ lệ sở hữu | 6.11% | (6.11%) |

**Thay đổi trong tài sản thuần:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Tổng cộng | Công ty mẹ | Cổ đông không kiểm soát |
| Tài sản thuần trước khi mua lại cổ phiếu | 260 | 143  260x55% | 117 |
| Tài sản thuần sau khi mua lại cổ phiếu | 200 | 122  200x55/90 | 78 |
| Phần sở hữu trong tài sản thuần giảm |  | (21) | (39) |
| Tiền mặt trả cho cổ đông không kiểm soát |  | ------ | 60 |
| Thay đổi trong giá trị tài sản thuần |  | (21) | 21 |

**Những thay đổi liên quan đến công ty Z**

a) Xác định lợi thế thương mại khi nắm giữ quyền kiểm soát Công ty Z:

Sau khi công ty Z mua lại cổ phiếu quỹ, tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty Z tăng lên 51% (46/90). Công ty mẹ xác định lợi thế thương mại như sau:

Giá trị hợp lý của cổ phiếu mua lại: 50.000đ/cp

Công ty mẹ nắm giữ: 9,2 triệu cổ phiếu

Giá trị hợp lý khoản đầu tư tại ngày 1/1/20X5 là 460 tỷ đồng

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Công ty Mẹ |
| Giá chuyển nhượng | - |  |
| Giá trị hợp lý của khoản đầu tư vào công ty Z trước đây |  | 276 |
| Giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp đồng tại ngày kiểm soát |  | 460 |
| Tài sản thuần theo giá trị hợp lý: |  |  |
| Vốn cổ phần | 200 |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20X5  Cổ phiếu quỹ | 320  (100)  420 |  |
| Phần sở hữu của công ty mẹ 420 x46/90 |  | 215 |
| Lợi thế thương mại |  | 245 |

b) Xác định khoản lãi do đánh giá lại giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý tại ngày 1/1/20X5 trên báo cáo tài chính hợp nhất:

- Giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu khi công ty Z còn là công ty liên kết được xác định là 285,2 tỷ đồng: 276 tỷ đồng (giá gốc) + 9,2 tỷ đồng (phần điều chỉnh tăng tương ứng với 46% trong lãi của công ty liên kết sau ngày đầu tư (320-300))

- Phần lãi do đánh giá lại khoản đầu tư theo giá trị hợp lý là: 460 - 285,2 = 174,8

**Bút toán hợp nhất:**

***Bút toán hợp nhất với công ty Y***

a) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty Y

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần của Y  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ Lợi thế thương mại  Có Đầu tư vào công ty Y | 110  33 | 55      198 |
| (b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20X5  Nợ Vốn cổ phần của công ty Y  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến đầu kỳ trước  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 45  72 | 117 |
| (c) Ghi giảm LICĐKKS do mua cổ phiếu quỹ:  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát  Có Cổ phiếu quỹ | 60 | 60 |
| (d) Ghi nhận thay đổi trong tài sản thuần của công ty Y  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 21 | 21 |
| (e) Tách lợi ích của cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ  Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (90x35/90)  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 35 | 35 |
| ***Bút toán hợp nhất với Công ty Z*** |  |  |
| (f) Ghi nhận khoản đầu tư ban đầu vào công ty Z theo phương pháp vốn chủ sở hữu | 9,2 |  |
| Nợ Đầu tư vào công ty Z  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  | 9,2 |
| (g) Ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý khoản đầu tư tại ngày kiểm soát và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu | 174,8 |  |
| Nợ Đầu tư vào công ty Z |  | 174,8 |
| Có Doanh thu hoạt động tài chính |  |  |
| (h) Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty Z  Nợ Vốn cổ phần của công ty Z (200x46/90)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (320x46/90)  Nợ Lợi thế thương mại  Có cổ phiếu quỹ của công ty Z (100x46/90)  Có Đầu tư vào công ty Z | 102  164  245 | 51  460 |
| (i) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ  Nợ Vốn cổ phần của công ty Z (200x44/90)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (320x44/90)  Có cổ phiếu quỹ của công ty Z (100x44/90)  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 98  156 | 49  205 |
| (j) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ  Nợ LNST của cổ đông không kiểm soát (110 x 44/90)  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 54 | 54 |

k) Bút toán kết chuyển

Bút toán (e) kết chuyển LNST của cổ đông không kiểm soát (35)

Bút toán (g) điều chỉnh tăng doanh thu hoạt động tài chính: 174,8

Bút toán (k) kết chuyển LNST của cổ đông không kiểm soát:(54)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Cộng  Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD)  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này | 85.8 | 85.8 | 85.8 |

**Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất như sau:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ | Công ty Y | Công ty Z | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Đầu tư vào Y | 198 |  |  |  | 198a |  |
| Đầu tư vào Z | 276 |  |  | 174,8g  9,2f | 460h |  |
| Tài sản thuần khác | 226 | 290 | 530 |  |  | 1.046 |
| Lợi thế thương mại |  |  |  | 33a  245h |  | 278 |
| **Tổng tài sản thuần** | **700** | **290** | **530** |  |  | **1.324** |
| Vốn cổ phần | 300 | 100 | 200 | 55a  45b  102h  98i |  | 300 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đến cuối kỳ trước | 180 | 160 | 320 | 110a  72b  164h  156i | 9,2f | 167,2 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này | 220 | 90 | 110 | 21d | 85,8k | 484,8 |
| Cổ phiếu quỹ |  | (60) | (100) |  | 60c  51h  49i |  |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 60c | 117b  21d  35e  205i  54j | 372 |
| **Tổng vốn chủ sở hữu** | **700** | **290** | **530** |  |  | **1.324** |
| Doanh thu hoạt động tài chính |  |  |  |  | 174,8g | 174,8 |
| Lợi nhuận trước thuế | 300 | 120 | 150 |  |  | 570 |
| Chi phí thuế | (80) | (30) | (40) |  |  | (150) |
| Lợi nhuận sau thuế | 220 | 90 | 110 | 85.8k |  | 594,8 |
| Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 35e  54j |  | 89 |
| Lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ |  |  |  |  |  | 505.8 |
| Cộng điều chỉnh |  |  |  | 1.519,8 | 1.519,8 |  |

**4. Ví dụ 4: Minh họa việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con tại ngày mua trong giao dịch Hợp nhất kinh doanh qua một lần mua (Điều 14 và Điều 16)**

Ngày 1/1/20X6, công ty A mua lại 80% tài sản thuần của công ty B với số tiền là 18.000 triệu đồng. Bảng cân đối kế toán riêng của công ty A và B tại ngày 1/1/20X6 như sau, biết rằng TSCĐ của công ty B được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong vòng 5 năm kể từ ngày 1/1/20X6:

*Đơn vị tính: triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | |
| Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
| Tiền | 20.000 | 15.000 | 15.000 |
| Đầu tư vào công ty con | 18.000 |  |  |
| TSCĐ  - Nguyên giá  - Hao mòn lũy kế | 1.000  2.000  (1.000) | 5.000  5.000 | 6.000  6.000 |
| Tài sản thuần khác | 11.000 |  |  |
| **Cộng tài sản thuần** | **50.000** | **20.000** | **21.000** |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  - Chênh lệch đánh giá lại tài sản | 40.000  10.000 | 17.000  3.000 | 17.000  3.000  1.000 |
| **Cộng vốn chủ sở hữu** | **50.000** | **20.000** | **21.000** |

Trích tình hình biến động vốn chủ sở hữu trong Thuyết minh báo cáo tài chính năm 20X6 của công ty B như sau:

*Đơn vị: Triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn góp của chủ sở hữu | Quỹ đầu tư phát triển | Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |
| Tại ngày 1/1/20X6  Lãi trong năm  Trích lập quỹ  Trả cổ tức năm trước  Trích các quỹ  Tại ngày 31/12/20X6 | 17.000  -  -    -  17.000 | -  -  1.000  -  -  1.000 | 3.000  1.400  -  2.000  1.000  1.400 |

***4.1. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại 1/1/20X6 cho tập đoàn gồm có công ty mẹ A và công ty con B, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải thực hiện các bước công việc sau:***

4.1.1. Xác định lợi ích của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty B tại ngày mua.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày mua theo giá trị hợp lý | Công ty mẹ 80% | Cổ đông không kiểm soát 20% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Lợi nhuận chưa phân phối  Chênh lệch đánh giá lại tài sản  Cộng Tài sản thuần | 17.000  3.000  1000  21.000 | 13.600  2.400  800  16.800 | 3.400  600  200  4.200 |

4.1.2. Xác định lợi thế thương mại.

|  |  |
| --- | --- |
| Giá phí của khoản đầu tư  Phần sở hữu của công ty mẹ A trong tài sản thuần công ty con tại ngày mua | 18.000  16.800 |
| Lợi thế thương mại | 1.200 |

4.1.3. Lập bút toán điều chỉnh:

a) Báo cáo tài chính hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20X6 thì bút toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con sẽ được ghi nhận như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ Lợi thế thương mại  Nợ TSCĐ  Có Đầu tư vào công ty con  Có lợi ích cổ đông không kiểm soát | 13.600  2.400  1.200  1.000  18.000  200 |

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có lợi ích cổ đông không kiểm soát | 3.400  600  4.000 |

Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát từ bút toán (a) và (b) là 4.200

4.1.4. Mô tả Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20X6:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Tiền | 20.000 | 15.000 |  |  | 35.000 |
| Đầu tư vào công ty con | 18.000 |  |  | 18.000a | - |
| TSCĐ  *- Nguyên giá*  *- Hao mòn lũy kế* | 1.000  2.000  (1.000) | 5.000  5.000 | 1.000a |  | 7.000  8.000  (1.000) |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.200a |  | 1.200 |
| Tài sản thuần khác | 11.000 |  |  |  | 11.000 |
| **Cộng tài sản thuần** | **50.000** | **20.000** |  |  | **54.200** |
| Vốn cổ phần | 40.000 | 17.000 | 13.600a  3.400b |  | 40.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 10.000 | 3.000 | 2.400a  600b |  | 10.000 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 200a  4.000c | 4.200 |
| **Cộng vốn chủ sở hữu** | **50.000** | **20.000** |  |  | **54.200** |
| Cộng điều chỉnh |  |  | 22.200 | 22.200 |  |

***4.2. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho tập đoàn gồm công ty mẹ A và công ty con B tại 31/12/20X6, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải xác định ảnh hưởng của việc phân phối lợi nhuận sau khi mua.***

- Cổ tức mà công ty A nhận được từ việc phân phối lợi nhuận năm trước của công ty B là 1.600 triệu đồng (80%x 2.000triệu). Số tiền này không được ghi tăng thu nhập của công ty A từ hoạt động đầu tư mà phải ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty con vì đây không phải là cổ tức nhận được từ kết quả kinh doanh của công ty B sau ngày mua. Do đó, tại ngày 31/12/20X6 giá trị khoản mục Đầu tư vào công ty con trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ A là 16.400 triệu đồng (18.000 triệu -1.600 triệu).

- Phần sở hữu của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị tài sản thuần của công ty con B tại ngày hợp nhất kinh doanh (1/1/20X6) trong Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X6 như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày mua | Công ty mẹ 80% | Cổ đông không kiểm soát 20% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 17.000 | 13.600 | 3.400 |
| Quỹ đầu tư phát triển | 1.000 | 800 | 200 |
| Chênh lệch đánh giá lại tài sản | 1.000 | 800 | 200 |
| Lợi nhuận chưa phân phối | - | - | - |
| Cộng Tài sản thuần | 19.000 | 15.200 | 3.800 |

- Lợi thế thương mại không thay đổi, là chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư (16.400) và giá trị tài sản thuần công ty mẹ nắm giữ tại công ty con (15.200).

**Bút toán điều chỉnh như sau:**

a) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 31/12/20X6, kế toán loại trừ giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ trong phần vốn chủ sở hữu của công ty con:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Quỹ đầu tư phát triển  Nợ TSCĐ  Nợ Lợi thế thương mại  Có Đầu tư vào công ty con  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 13.600  800  1.000  1.200  16.400  200 |

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Quỹ đầu tư phát triển  Có lợi ích cổ đông không kiểm soát | 3.400  200  3.600 |

c) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong kỳ

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 240  240 |

d) Việc khấu hao TSCĐ theo giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý như sau (Thời gian khấu hao 5 năm kể từ ngày mua):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Nguyên giá | | Khấu hao | | Chênh lệch khấu hao theo Giá trị ghi sổ và Giá trị hợp lý |
| Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý | Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
| TSCĐ | 5.000 | 6.000 | 1.000 | 1.200 | 200 |

Điều chỉnh hao mòn lũy kế và chi phí khấu hao trong trường hợp giá trị hợp lý của tài sản cố định, bất động sản đầu tư cao hơn giá trị ghi sổ, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý  Có hao mòn lũy kế | 200  200 |

e) Bút toán kết chuyển:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (BCĐKT)  Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) | 440  440 |

Mô tả Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập tại ngày 31/12/20X6 (Bỏ qua khấu hao TSCĐ) như sau:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Tiền | 21.600 | 14.400 |  |  | 36.000 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  |  | 16.400a | - |
| TSCĐ  - Nguyên giá  - Hao mòn lũy kế | 1.000  2.000  (1.000) | 5.000  5.000 | 1.000a | 200d | 6.800  8.000  (1.200) |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.200a |  | 1.200 |
| Tài sản thuần khác | 11.000 |  |  |  | 11.000 |
| **Cộng tài sản thuần** | **50.000** | **19.400** |  |  | **55.000** |
| Vốn cổ phần | 40.000 | 17.000 | 13.600a  3.400b |  | 40.000 |
| Quỹ đầu tư phát triển |  | 1.000 | 800a  200b |  |  |
| LNST chưa phân phối |  |  |  |  | 10.960 |
| - LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 10.000 |  |  |  | 10.000 |
| - LNST chưa phân phối kỳ này |  | 1.400 | 440d |  | 960 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 200a  3.600b  240c | 4.040 |
| **Cộng vốn chủ sở hữu** | **50.000** | **19.400** |  |  | **55.000** |
| Chi phí quản lý |  |  | 200d |  | (200) |
| Lợi nhuận sau thuế, trong đó:  - LNST của cổ đông mẹ  - LNST của cổ đông không kiểm soát |  | 1.400 | 240c | 440d | 1.200  960  240 |
|  |  |  |  |  |  |
| Cộng điều chỉnh |  |  | 21.080 | 21.080 |  |

**5. Ví dụ 5: Minh họa việc phân bổ lợi thế thương mại (Điều 20)**

Tiếp tục ví dụ 4 nêu trên, giả sử tập đoàn phân bổ lợi thế thương mại trong 10 năm. Số phân bổ một năm là 200 triệu đồng (2.000/10).

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6, bút toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp  Có Lợi thế thương mại | 200  200 |

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7, bút toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Lợi thế thương mại | 200  200  400 |

- Từ năm thứ 11 trở đi cho đến khi thanh lý công ty con, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Lợi thế thương mại | 2.000  2.000 |

- Giả sử sau khi phân bổ lợi thế thương mại 4 năm, công ty mẹ đánh giá lợi thế thương mại đã tổn thất hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp  Có Lợi thế thương mại | 1.200  1.200 |

**6. Ví dụ 6: Minh họa việc tách lợi ích cổ đông không kiểm soát (Điều 21 và 22)**

6.1. Ví dụ 6a: Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong trường hợp trong kỳ công ty con trả cổ tức và trích lập các quỹ.

Để tách riêng lợi ích cổ đông không kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6 kế toán tính toán và thực hiện các bút toán sau:

a) Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày đầu kỳ báo cáo.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu Tại ngày 01/01/20X6 | Cổ đông không chi phối 20% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Cộng tài sản thuần | 17.000  3.000  20.000 | 3.400  600  4.000 |

Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày đầu kỳ báo cáo như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 3.400  600 | 4.000 |

b) tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong năm.

Tổng lợi nhuận sau thuế trong năm của công ty con B là 1.400 triệu, phần sở hữu của các cổ đông không kiểm soát là 280 triệu (20%x1.400 triệu), ghi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát  Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 280 | 280 |

c) Điều chỉnh việc trích lập các quỹ trong kỳ.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Quỹ đầu tư phát triển  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 200 | 200 |

d) Điều chỉnh việc trả cổ tức trong kỳ.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 400 | 400 |
| Sau bước này, lợi ích cổ đông không kiểm soát là: |  | 3.880 |

6.2. Ví dụ 6b: Áp dụng trong trường hợp trong kỳ không có các giao dịch theo chiều ngược (công ty con không phải là bên bán) và công ty con không thu được các khoản cổ tức từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn.

Tiếp tục ví dụ 6a ở phần trên, tại thời điểm 31/12/20X6, giá trị vốn chủ sở hữu của công ty con gồm:

|  |  |
| --- | --- |
| - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 17.000  1.000  1.400 |

Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại thời điểm cuối kỳ được thực hiện như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu  Nợ Quỹ đầu tư phát triển  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 3.400  200  280 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 3.880 |

**7. Ví dụ 7: Minh họa việc xác định cổ tức ưu đãi và lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ (Điều 24)**

Công ty A sở hữu 60% cổ phiếu phổ thông và 25% cổ phiếu ưu đãi của Công ty B. Báo cáo tài chính của A và B cho năm tài chính kết thúc 31/12/20X3 như sau:

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | A | B | Cộng |
| Bảng cân đối kế toán |  |  |  |
| Đầu tư vào B | 144.000 |  | 144.000 |
| Tài sản thuần khác | 296.000 | 430.000 | 726.000 |
| Cộng tài sản | 440.000 | 430.000 | 870.000 |
|  |  |  |  |
| Vốn cổ phần  Trong đó:  - Phổ thông  - Ưu đãi | 200.000    200.000  - | 200.000    100.000  100.000 | 400.000    300.000  100.000 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 100.000 | 70.000 | 170.000 |
| Các quỹ và lợi nhuận chưa phân phối | 140.000 | 160.000 | 300.000 |
| Cộng vốn chủ sở hữu | 440.000 | 430.000 | 870.000 |
|  |  |  |  |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh |  |  |  |
| Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh | 400.000 | 210.000 | 610.000 |
| Cổ tức đã nhận: | 13.200 | - | 13.200 |
| Trong đó: |  |  |  |
| - Cổ tức ưu đãi | 3.000 | - | 3.000 |
| - Cổ tức phổ thông | 10.200 | - | 10.200 |
| Lợi nhuận trước thuế | 413.200 | 210.000 | 623.200 |
| Chi phí thuế TNDN | (90.000) | (43.000) | (133.000) |
| Lợi nhuận sau thuế | 323.200 | 167.000 | 490.200 |

Biết rằng:

- Cổ phiếu phổ thông và cổ phiếu ưu đãi đều được mua trong tháng 1/20X0 khi các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của B là 10.000. Công ty A đã trả 117.000 để mua cổ phiếu phổ thông và 27.000 để mua cổ phiếu ưu đãi. Cổ phiếu ưu đãi được B phân loại là vốn chủ sở hữu.

- Trong năm 20X3 công ty B đã trả cổ tức như sau:

+ Cổ tức ưu đãi: 12.000

+ Cổ tức phổ thông: 17.000

- Công ty A và B không có các giao dịch nội bộ nào khác ngoài việc trả cổ tức nêu trên.

a) Tính toán lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày 1/1/20X3

- Vốn cổ phần - cổ phiếu phổ thông: 40% x 100.000 = 40.000

- Vốn cổ phần - cổ phiếu ưu đãi: 75% x 100.000 = 75.000

- Thặng dư vốn cổ phần: 40% x 70.000 = 28.000

- Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20X8:

(160.000 - 167.000 + 29.000) x 40% = 8.800

+ Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 31/12/20X3: 160.000

+ Lợi nhuận sau thuế 20X3: 167.000

+ Cổ tức đã trả trong năm: 12.000 + 17.000 = 29.000

Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20X3: 151.800

b) Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong năm 20X3:

|  |  |
| --- | --- |
| - Lợi ích cổ đông không kiểm soát từ cổ phiếu ưu đãi: 75%x cổ tức ưu đãi: 75%x12.000 = | 9.000 |
| - Lợi ích cổ đông không kiểm soát từ cổ phiếu phổ thông: |  |
| Lợi nhuận sau thuế:  Trừ cổ tức ưu đãi:  Cổ tức dành cho cổ phiếu phổ thông:  Lợi ích cổ đông không kiểm soát 40%x155.000 =  Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát 9.000+62.000 = trong năm 20X8: | 167.000  (12.000)  155.000  62.000  71.000 |

c. Bút toán điều chỉnh:

- Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20X3:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ vốn cổ phần - cổ phiếu phổ thông:  Nợ vốn cổ phần - cổ phiếu ưu đãi:  Nợ thặng dư vốn cổ phần:  Nợ các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20X8: | 40.000  75.000  28.000  8.800 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát: | 151.800 |

- Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong năm:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế cổ đông không kiểm soát: | 71.000 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát: | 71.000 |

- Giảm trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát do đã trả cổ tức:

Cổ tức ưu đãi: 75%x12.000 = 9.000

Cổ tức phổ thông: 40%x17.000 = 6.800

Tổng số đã nhận: 15.800

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát:  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 15.800  15.800 |

- Loại trừ cổ tức công ty mẹ đã nhận:

Cổ tức ưu đãi: 12.000x25% = 3.000

Cổ tức phổ thông: 17.000x60% = 10.200

Tổng số đã nhận: 13.200

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu tài chính: | 13.200 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 13.200 |

**8. Ví dụ 8: Minh họa việc xác định lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ và loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối năm (Điều 26)**

Ví dụ 8a:

Ngày 25/12/20X7, công ty mẹ A bán hàng cho công ty con B với giá bán 1.000 triệu đồng. Giá vốn mà công ty mẹ mua là 600 triệu đồng. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

a) Trường hợp 1: Đến ngày 31/12/20X7, toàn bộ số hàng mua của công ty mẹ vẫn tồn trong kho của công ty con B.

Trường hợp này lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ của tập đoàn được xác định như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ | = | Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng |
| 400 | = | 1.000 | - | 600 |

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 1.000 |
| Có Giá vốn hàng bán  Có Hàng tồn kho | 600  400 |

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 400 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 100 triệu đồng, kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 100 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 100 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 21.900 | 13.400 | 35.300 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Hàng tồn kho |  | 1.000 | 600 |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  | 100 |
| Tài sản thuần khác | 12.000 | 5.000 | 17.000 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.600 |
| Cộng tài sản thuần | 50.300 | 19.400 | 54.600 |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40.000    10.300 | 17.000  1.000  1.400 | 40.000    10.720 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐKKS | 50.300 | 19.400 | 54.600 |
| Tổng doanh thu | 1.000 |  | - |
| Tổng giá vốn | (600) |  | - |
| Chi phí quản lý |  |  | (200) |
| Lợi nhuận trước thuế | 400 |  | (200) |
| Chi phí thuế hiện hành | (100) |  | (100) |
| Chi phí thuế hoãn lại |  |  | 100 |
| Lợi nhuận sau thuế | 300 |  | (200) |

b) Trường hợp 2: Giả sử đến ngày 31/12/20X7, công ty con B đã bán được 30% số hàng hóa mua của công ty mẹ A cho các đơn vị ngoài tập đoàn. Trong trường hợp này giá trị hàng mua nội bộ còn tồn tại công ty con B là 700 triệu đồng. Giá vốn mà công ty mẹ A mua vào của lô hàng này là 420 triệu đồng (70% x 600 triệu đồng). Lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ | = | Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng |
| 280 | = | 700 | - | 420 |

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong trường hợp này là:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 1.000 |
| Có Giá vốn hàng bán  Có Hàng tồn kho | 720  280 |

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 280 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 70 triệu đồng (280 triệu đồng x 25%), kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 70 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 70 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 21.900 | 13.745 | 35.645 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Hàng tồn kho |  | 700 | 420 |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  | 70 |
| Tài sản thuần khác | 12.000 | 5.000 | 17.000 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.600 |
| Cộng tài sản thuần | 50.300 | 19.445 | 54.735 |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40.000    10.300 | 17.000  1.000  1.445 | 40.000    10.855 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS | 50.300 | 19.445 | 54.735 |
| Tổng doanh thu | 1.000 | 360 | 360 |
| Tổng giá vốn | (600) | 300 | (180) |
| Chi phí quản lý |  |  | (200) |
| Lợi nhuận trước thuế | 400 | 60 | (20) |
| Chi phí thuế hiện hành | (100) | (15) | (115) |
| Chi phí thuế hoãn lại |  |  | 70 |
| Lợi nhuận sau thuế | 300 | 45 | (65) |

Ví dụ 8b: Loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi hàng tồn kho được mua trong nội bộ tập đoàn đã được bán ở kỳ tiếp theo: Tiếp tục ví dụ 8a nêu trên, giả sử sang năm 20X8 toàn bộ 70% số hàng còn lại mà công ty B mua của công ty mẹ A đã được bán ra ngoài tập đoàn. Giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính riêng của B được ghi nhận trên cơ sở giá gốc mua vào của B là 700 triệu đồng (gồm cả 280 triệu đồng lãi chưa thực hiện của tập đoàn tại thời điểm 31/12/20X7). Trên phương diện tập đoàn, số hàng này chỉ có giá gốc là 420 triệu đồng do đó để phản ánh trung thực hợp lý chỉ tiêu giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, kế toán phải ghi giảm giá vốn hàng bán đi 280 triệu đồng.

Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi hàng tồn kho được mua từ công ty mẹ A đã được bán trong kỳ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 280 |
| Có Giá vốn hàng bán | 280 |

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong kỳ trước đã được hoàn nhập trong kỳ này khi hàng đã được bán ra ngoài tập đoàn, kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 70 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 70 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 21.900 | 14.550 | 36.450 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Hàng tồn kho |  |  |  |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  |  |
| Tài sản thuần khác | 12.000 | 5.000 | 17.000 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.400 |
| Cộng tài sản thuần | 50.300 | 19.550 | 54.850 |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40.000    10.300 | 17.000  1.000  1.550 | 40.000    10.970 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS | 50.300 | 19.550 | 54.850 |
|  |  |  |  |
| Tổng doanh thu |  | 840 | 840 |
| Tổng giá vốn |  | (700) | 420 |
| Chi phí quản lý |  |  | (200) |
| Lợi nhuận trước thuế |  | 140 | 220 |
| Chi phí thuế hiện hành |  | (35) | (35) |
| Chi phí thuế hoãn lại |  |  | (70) |
| Lợi nhuận sau thuế |  | 105 | 115 |

Ví dụ 8c: Ví dụ tổng hợp về loại trừ và điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán hàng nội bộ

a) Trường hợp công ty mẹ bán hàng cho công ty con:

Công ty mẹ M nắm giữ 80% cổ phiếu phổ thông đang lưu hành của công ty con C. Công ty mẹ M bán hàng cho công ty con C ở mức lãi gộp ấn định bằng 25% giá vốn của công ty M. Doanh thu bán hàng nội bộ của công ty M cho công ty C trong năm 20X8 và 20X7 lần lượt là 1.500 và 800 triệu đồng.

- Trong giá trị hàng tồn kho của C tại ngày 31/12/20X8 và 31/12/20X7 có lần lượt 300 triệu và 100 triệu là hàng mua từ công ty mẹ M. Toàn bộ số hàng tồn cuối năm mua từ công ty mẹ M là số hàng được mua trong năm 20X8.

- Số tiền phải thu, phải trả phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ đã được thanh toán trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo thuế suất 25%.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X8, lãi chưa thực hiện nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối năm và toàn bộ doanh thu, giá vốn hàng bán nội bộ phải được loại trừ toàn bộ. Kế toán thực hiện các công việc sau:

- Xác định lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho tại ngày 31/12/20X8:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ | = | Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng |

Lãi chưa thực hiện = 300 triệu - 240 triệu (300 triệu/1,25) = 60 triệu.

- Xác định lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho tại ngày 31/12/20X7:

Lãi chưa thực hiện = 100 triệu - 80 triệu ( 100 triệu/1,25) = 20 triệu

- Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng nội bộ trong năm đến các chỉ tiêu doanh thu, giá vốn, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và hàng tồn kho cuối kỳ.

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 1.500 |
| Có Giá vốn hàng bán  Có Hàng tồn kho | 1.440  60 |

- Loại trừ ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu năm phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong năm trước và được tiêu thụ trong năm nay:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 20 |
| Có Giá vốn hàng bán | 20 |

- Việc loại trừ 60 triệu lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 15 triệu (60 x 25%). Kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 15 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 15 |

- Phản ánh việc hoàn nhập thuế tài sản thuế thu nhập hoãn lại từ việc bán hàng mua nội bộ tồn đầu kỳ, là 5 triệu (20x25%).

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 5 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 5 |

b) Trường hợp công ty con bán hàng cho công ty mẹ

Theo ví dụ trên, nhưng giả sử giao dịch bán hàng nội bộ là giao dịch của công ty con C bán hàng cho công ty mẹ A với mức lãi gộp bằng 25% giá vốn của công ty con C thì bên cạnh các bút toán điều chỉnh như trên, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện của công ty con C đến lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ, như sau:

Xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con C trong năm.

*Đơn vị: Triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Hàng tồn kho cuối kỳ | Hàng tồn kho đầu kỳ | Cộng |
| Loại trừ lãi chưa thực hiện | -60 | 20 | -40 |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 15 | -5 | 10 |
| Cộng |  |  | -30 |
| Cổ đông không kiểm soát (20%) |  |  | -6 |

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ và đầu kỳ làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh của công ty C là 40 triệu đồng, giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là 10 triệu đồng theo đó lãi sau thuế sẽ giảm 30 triệu đồng. Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong kết quả kinh doanh trong năm cũng phải giảm đi 6 triệu đồng tương ứng với 20% sở hữu của cổ đông không kiểm soát. Bút toán điều chỉnh như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 6 |
| Có lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 6 |

**9. Ví dụ 9: Minh họa lập BCTC hợp nhất trong giao dịch bán TSCĐ trong nội bộ tập đoàn (Điều 27)**

Ngày 1/1/20X6, công ty mẹ bán một thiết bị quản lý cho công ty con sở hữu toàn bộ với giá 1.500 triệu đồng. Tại ngày bán, thiết bị này có nguyên giá là 2.000 triệu và hao mòn lũy kế là là 1.000 triệu đồng. Công ty mẹ khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 10 năm. Công ty con tiếp tục khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 5 năm còn lại. Giả sử thiết bị này không có giá trị thu hồi khi thanh lý. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X6 kế toán phải thực hiện các bút toán sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ:

+ Loại trừ thu nhập khác, chi phí khác và điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Nguyên giá TSCĐ  Nợ Thu nhập khác | 500  1.500 |
| Có Chi phí khác  Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 1.000  1.000 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong năm: Chi phí khấu hao phải được điều chỉnh giảm là 100 triệu (500 triệu lãi gộp bị loại trừ phân bổ cho 5 năm sử dụng còn lại của tài sản cố định), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 100 |
| Có Chi phí quản lý doanh nghiệp | 100 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu (500 x 25% ), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 125 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 125 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế thu nhập hoãn lại | 25 |
| Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 25 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 22.975 | 12.900 | 35.875 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  | 100 |
| Tài sản thuần khác  Trong đó TSCĐ  - Nguyên giá  - Hao mòn lũy kế | 11.000 | 6.200  1200  1500  (300) | 16.800  800  2.000  (1.200) |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.800 |
| Cộng tài sản thuần | 50.375 | 19.100 | 54.575 |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40.000    10.375 | 17.000  1.000  1.100 | 40.000    10.695 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS | 50.375 | 19.100 | 54.575 |
|  |  |  |  |
| Thu nhập khác | 1.500 |  | - |
| Chi phí khác | (1.000) |  | - |
| Chi phí quản lý  - Khấu hao TSCĐ  - Phân bổ LTTM |  | (300) | (200)  (200) |
| Lợi nhuận trước thuế | 500 |  | (400) |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành | (125) |  | (125) |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại |  |  | 100 |
| Lợi nhuận sau thuế | 375 |  | (425) |

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X7, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Nguyên giá TSCĐ  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 500  500 |
| Có Hao mòn TSCĐ lũy kế | 1.000 |

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao trong Báo cáo tài chính hợp nhất

- Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng lũy kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao trong năm 20X6, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 200 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Chi phí quản lý doanh nghiệp | 100  100 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu (500 x 25%), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 125 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 125 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và khấu hao lũy kế đến đầu kỳ: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 25 triệu (100 x 25%), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 25  25 |
| Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 50 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 22.975 | 12.900 | 35.875 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  | 75 |
| Tài sản thuần khác  Trong đó TSCĐ  - Nguyên giá  - Hao mòn lũy kế | 11.000 | 6.200  900  1500  (600) | 16.600  600  2.000  (1.400) |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.600 |
| Cộng tài sản thuần | 50.375 | 19.100 | 54.150 |
| Vốn chủ sở hữu  Trong đó:  - Vốn cổ phần  - Quỹ đầu tư phát triển  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40.000    10.375 | 17.000  1.000  1.100 | 40.000    10.270 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS | 50.375 | 19.100 | 54.150 |
| Thu nhập khác |  |  | - |
| Chi phí khác |  |  | - |
| Chi phí quản lý  - Khấu hao TSCĐ  - Phân bổ LTTM |  | (300) | (200)  (200) |
| Lợi nhuận trước thuế |  |  | (400) |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành |  |  |  |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại |  |  | (25) |
| Lợi nhuận sau thuế |  |  | (425) |

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X8, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Nguyên giá TSCĐ  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 500  500 |
| Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 1.000 |

+ Điều chỉnh chi phí khấu hao trong Báo cáo tài chính hợp nhất: Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng lũy kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao từ ngày mua đến ngày đầu năm 20X8, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 300 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Chi phí quản lý doanh nghiệp | 200  100 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định: Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 125 triệu, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 125 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 125 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và hao mòn lũy kế đến đầu kỳ: Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 25 triệu (100 x 25%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 50 triệu (200 x 25%), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 25  50 |
| Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 75 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Khoản mục | Công ty A | Công ty B | Hợp nhất |
| Tiền | 22.975 | 12.900 | 35.875 |
| Đầu tư vào công ty con | 16.400 |  | - |
| Tài sản thuế hoãn lại |  |  | 50 |
| Tài sản thuần khác | 11.000 | 6.200 | 16.400 |
| Trong đó TSCĐ |  | 900 | 400 |
| - Nguyên giá |  | 1500 | 2.000 |
| - Hao mòn lũy kế |  | (600) | (1.600) |
| Lợi thế thương mại |  |  | 1.400 |
| Cộng tài sản thuần | 50.375 | 19.100 | 53.725 |
| Vốn chủ sở hữu |  |  |  |
| Trong đó: |  |  |  |
| - Vốn cổ phần | 40.000 | 17.000 | 40.000 |
| - Quỹ đầu tư phát triển |  | 1.000 |  |
| - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 10.375 | 1.100 | 9.845 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 3.880 |
| Cộng vốn chủ sở hữu và LICĐTS | 50.375 | 19.100 | 53.725 |
| Thu nhập khác |  |  | - |
| Chi phí khác |  |  | - |
| Chi phí quản lý  - Khấu hao TSCĐ  - Phân bổ LTTM |  | (300) | (200)  (200) |
| Lợi nhuận trước thuế |  |  | (400) |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành |  |  |  |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại |  |  | (25) |
| Lợi nhuận sau thuế |  |  | (425) |

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X1, nếu thiết bị trên vẫn đang được sử dụng, kế toán điều chỉnh như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Nguyên giá TSCĐ | 500 |
| Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 500 |

Toàn bộ lãi chưa thực hiện đã được chuyển thành thực hiện qua việc giảm chi phí khấu hao trong 5 năm từ năm 20X5 đến năm 20X9. Đồng thời không còn chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản cố định và cơ sở tính thuế của nó nên không còn bút toán điều chỉnh ảnh hưởng thuế.

**10. Ví dụ 10: Minh họa việc điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn (Điều 28)**

Ví dụ 20: Ngày 1/7/20X6 Công ty mẹ bán thiết bị do mình sản xuất và lắp ráp cho Công ty con sử dụng trong quản lý với giá 600 triệu đồng. Thiết bị trên là thành phẩm của công ty mẹ có giá vốn là 300 triệu đồng. Công ty con khấu hao thiết bị trên trong thời gian 10 năm theo phương pháp đường thẳng. Giá trị thu hồi khi thanh lý giả sử bằng không. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%.

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X6, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ sau:

+ Loại trừ doanh thu, giá vốn tiêu thụ nội bộ và lãi từ giao dịch bán thiết bị trên đang phản ánh trong giá trị thiết bị. Kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 600 |
| Có Giá vốn hàng bán  Có Nguyên giá TSCĐ | 300  300 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện: Việc loại trừ lãi chưa thực hiện ra khỏi nguyên giá tài sản cố định làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ 300 triệu và dẫn đến việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 75 triệu (300x25%). Bút toán điều chỉnh như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 75 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 75 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong năm: Công ty con đã ghi nhận tài sản với nguyên giá là 600 triệu và tính khấu hao trong 10 năm, do đó chi phí khấu hao đã ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng của công ty con cho 6 tháng cuối năm là 30 triệu. Xét trên phương diện tập đoàn, thiết bị trên chỉ có nguyên giá là 300 triệu và khấu hao trong 6 tháng chỉ là 15 triệu, bút toán điều chỉnh chi phí khấu hao được ghi nhận như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 15 |
| Có Chi phí quản lý doanh nghiệp | 15 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập phát sinh từ việc điều chỉnh chi phí khấu hao: Việc điều chỉnh hao mòn lũy kế tài sản cố định sẽ làm giảm chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản và cơ sở tính thuế của nó và theo đó làm giảm tài sản thuế thu nhập hoãn là 3,75 triệu đồng (15 triệu x 25%), kế toán ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 3,75 |
| Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 3,75 |

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X7, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ sau đối với giao dịch bán thiết bị trên trong năm 20X6.

+ Loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá thiết bị

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 300 |
| Có Nguyên giá TSCĐ | 300 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá thiết bị.

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 75 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 75 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao trong năm: Công ty con đã ghi nhận khấu hao trong Báo cáo tài chính riêng là 60 triệu đồng (600 triệu/10 năm). Xét trên phương diện tập đoàn chi phí khấu hao chỉ là 30 triệu đồng (300 triệu/10 năm), do đó quản lý doanh nghiệp trong năm phải giảm đi 30 triệu tương ứng với phần giảm chi phí khấu hao. Đồng thời Giá trị hao mòn lũy kế phải giảm đi 45 triệu gồm có 15 triệu đã ghi giảm trong kỳ 6 tháng cuối năm trước và 30 triệu ghi giảm trong kỳ này. Bút toán điều chỉnh như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ | 45 |
| Có Chi phí quản lý doanh nghiệp  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 30  15 |

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 7,5  3,75 |
| Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại | 11,25 |

- Việc xử lý Báo cáo tài chính hợp nhất trong các năm tiếp theo tương tự như trên

**11. Ví dụ 11: Minh họa việc loại trừ cổ tức công ty mẹ được chia từ lợi nhuận sau ngày mua của công ty con (Điều 30)**

Ngày 1/4/20X7, công ty C là công ty con do công ty mẹ M sở hữu 80% tuyên bố phân chia lợi nhuận năm 20X6 (Lợi nhuận sau ngày mua) trong đó có số trả cổ tức là 2 tỷ đồng. Số cổ tức này đã được trả vào ngày 15/5/20X7. Lợi nhuận mà công ty mẹ M được hưởng là 1,6 tỷ đồng (80%x 2 tỷ). Trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X7, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh sau để loại trừ cổ tức đã nhận:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu hoạt động tài chính | 1,6 tỷ |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 1,6 tỷ |

**12. Ví dụ 12. Minh họa việc điều chỉnh các khoản vay trong nội bộ (Điều 31)**

Công ty C1 và Công ty C2 là hai công ty con của công ty mẹ A. Ngày 1/10/20X8, công ty C1 cho công ty C2 vay 2.000 triệu đồng trong thời hạn 6 tháng cho mục đích sản xuất, kinh doanh thông thường với lãi suất đơn 1 %/tháng thanh toán cả gốc và lãi một lần vào ngày 1/4/20X9. Khoản tiền vay này đang được trình bày trong khoản mục vay ngắn hạn trong Báo cáo tài chính của công ty C2 và khoản mục đầu tư ngắn hạn khác trong Báo cáo tài chính của công ty C1. Trong Báo cáo tài chính của công ty C2, lãi tiền vay được ghi nhận trong khoản mục chi phí tài chính, số dư lãi tiền vay phải trả được phản ánh trong khoản mục chi phí phải trả thuộc Bảng cân đối kế toán. Công ty C1 cũng đã ước tính thu nhập từ khoản tiền cho vay nói trên và phản ánh vào doanh thu hoạt động tài chính trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và phải thu khác trong Bảng cân đối kế toán.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 20X8, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Nợ Vay ngắn hạn | 2.000 |
| Có Đầu tư ngắn hạn khác | 2.000 |
| - Nợ Doanh thu hoạt động tài chính | 60 |
| Có Chi phí hoạt động tài chính | 60 |
| - Nợ Chi phí phải trả | 60 |
| Có Phải thu khác | 60 |

**13. Ví dụ 13: Minh họa việc xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất (Điều 34 và 35)**

Xử lý dự phòng phải thu khó đòi trên Báo cáo tài chính hợp nhất: Năm 20X5, công ty mẹ Thăng Long trích lập dự phòng phải thu khó của công ty con Đông Đô với giá trị 100 triệu đồng. Năm 20X6, công ty Thăng Long tiếp tục trích lập dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô thêm 60 triệu đồng. Năm 20X7, công ty Thăng Long hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô 40 triệu đồng. Năm 20X8, công ty Thăng Long tiếp tục hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô là 80 triệu đồng, năm 20X9 công ty Thăng Long hoàn nhập nốt khoản dự phòng phải thu khó đòi của công ty Đông Đô là 40 triệu đồng.

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X5:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X5

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng phải thu khó đòi: | 100 |
| Có Chi phí quản lý doanh nghiệp: | 100 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 25 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 25 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X6 và số đã trích từ 20X5

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng phải thu khó đòi | 160 |
| Có Chi phí QLDN (số trích lập kỳ báo cáo)  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số trích lập từ 20X5) | 60  100 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập đã tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 và số dự phòng trích lập bổ sung được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X6 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 25  15 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 40 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng phải thu khó đòi | 120 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  (Số trích lập từ các kỳ trước) | 120 |

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X7

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp | 40 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X7 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 40 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 10 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 10 |

Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng phải thu khó đòi | 40 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  (Số trích lập từ các kỳ trước) | 40 |

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X8

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp | 80 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 80 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X8 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 30 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 30 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 20 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 20 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X9:

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X9

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp | 40 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X9 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 10 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 10 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 10 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 10 |

**14. Ví dụ 14: Minh họa việc xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính trên Báo cáo tài chính hợp nhất (Điều 36 và 37)**

Năm 20X5, Công ty mẹ Hồng Hà trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán của công ty con Mekong với giá trị 200 triệu đồng. Năm 20X6, công ty mẹ tiếp tục trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán của công ty con thêm 120 triệu đồng. Năm 20X7, công ty mẹ hoàn nhập dự phòng 40 triệu đồng. Năm 20X8, công ty mẹ tiếp tục hoàn nhập khoản dự phòng 180 triệu đồng, năm 20X9 công ty mẹ hoàn nhập nốt khoản dự phòng là 100 triệu đồng.

- Bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X5:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong năm 20X5

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn: | 200 |
| Có Chi phí tài chính: | 200 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 50 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 50 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X6:

+ Điều chỉnh số dự phòng đã trích lập trong 20X6 và số đã trích lập từ 20X5

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn | 320 |
| Có Chi phí tài chính (số trích lập kỳ báo cáo)  Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số trích lập từ 20X5) | 120  200 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định là số dự phòng trích lập đã tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X5 và số dự phòng trích lập bổ sung được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 20X6 nhân (x) thuế suất thuế TNDN (25%)

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 50  30 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 80 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X7:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn | 320 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  (Số trích lập từ các kỳ trước) | 320 |

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X1

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí tài chính | 40 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X7 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 80 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 80 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 10 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 10 |

- Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X8:

+ Điều chỉnh số dự dự phòng đã trích lập còn chưa hoàn nhập

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn | 280 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  (Số trích lập từ các kỳ trước) | 280 |

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X8

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí tài chính | 180 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 180 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X8 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 70 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 70 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 45 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 45 |

Các bút toán điều chỉnh phải thực hiện khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20X9:

+ Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong năm 20X9

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí tài chính | 100 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 100 |

+ Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả trên cơ sở số dự phòng tại thời điểm đầu năm 20X9 nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 25 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 25 |

+ Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả do hoàn nhập dự phòng trong kỳ: Số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ được xác định bằng số dự phòng được hoàn nhập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 25 |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 25 |

**15. Ví dụ 15: Minh họa việc xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất (Điều 38 và 39)**

a) Trường hợp 1: Công ty mẹ bán một lô hàng cho công ty con với giá gốc là 100, giá bán là 150. Đến cuối kỳ, công ty con chưa bán ra bên ngoài. Tuy nhiên, tại thời điểm lập BCTC, công ty con xác định giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho chỉ là 130 nên đã trích lập dự phòng trên BCTC riêng để phản ánh giá trị hàng tồn kho theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá vốn hàng bán: | 20 |
| Có Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: | 20 |

Tuy nhiên, khi lập BCTC hợp nhất, giá trị hàng tồn kho chỉ được phản ánh theo giá gốc của bên bán là 100 nên khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho do công ty con trích lập phải được loại trừ bằng cách điều chỉnh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: | 20 |
| Có Giá vốn hàng bán: | 20 |

Nếu năm sau số hàng tồn kho này vẫn chưa được bán ra ngoài tập đoàn và công ty con chưa hoàn nhập khoản dự phòng thì trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh ghi Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: 20.

Ngoài ra, công ty mẹ phải ghi nhận số thuế thu nhập hoãn lại phải trả do loại trừ khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phát sinh trong kỳ, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: | 5 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 5 |

b) Trường hợp 2: Công ty mẹ bán một lô hàng cho công ty con với giá gốc là 100, giá bán là 150. Đến cuối kỳ, công ty con chưa bán ra bên ngoài. Tuy nhiên, tại thời điểm lập BCTC, công ty con xác định giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho chỉ là 90 nên đã trích lập dự phòng trên BCTC riêng để phản ánh giá trị hàng tồn kho theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Giá vốn hàng bán: | 60 |
| Có Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: | 60 |

Tuy nhiên, khi lập BCTC hợp nhất, do đã thực hiện bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện nên giá trị hàng tồn kho đã được ghi giảm xuống mức giá gốc tại bên bán là 100. Vì vậy, trên BCTC hợp nhất, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho chỉ được trình bày là 10 để phản ánh giá trị hàng tồn kho là 90 bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: | 50 |
| Có Giá vốn hàng bán: | 50 |

Nếu năm sau số hàng tồn kho này vẫn chưa được bán ra ngoài tập đoàn và công ty con chưa hoàn nhập khoản dự phòng thì trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh ghi Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: 50.

Ngoài ra, công ty mẹ phải ghi nhận số thuế thu nhập hoãn lại phải trả do loại trừ khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phát sinh trong kỳ, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: | 12,5 |
| Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả | 12,5 |

**16. Ví dụ 16: Minh họa việc hợp nhất Báo cáo tài chính giữa công ty mẹ và công ty con cấp 2 (Điều 44, 45)**

16.1. Ví dụ 16a: Công ty mẹ đã mua 70% tài sản thuần của công ty con cấp 1 vào ngày 30/6/20X5 với giá phí là 210.000 triệu đồng, tài sản thuần của công ty con cấp 1 tại ngày mua là 250.000 triệu đồng. Công ty con cấp 1 đã mua lại 80% tài sản thuần của công ty con cấp 2 trong tháng 9/20X9 với giá phí là 190.000 triệu đồng, tài sản thuần của công ty con cấp 2 tại ngày mua là 180.000 triệu đồng.

- Tại ngày công ty mẹ mua công ty con cấp 1: Đây là trường hợp công ty mẹ nắm giữ trực tiếp công ty con, việc xác định lợi thế thương mại (LTTM) được thực hiện như bình thường.

*Đơn vị tính: triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí: |  | 210.000 |
| Tài sản thuần | 250.000 |  |
| Sở hữu của tập đoàn (70%) | 175.000 |  |
| Lợi thế thương mại |  | 35.000 |

- Tại ngày công ty con cấp 1 mua công ty con cấp 2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí: |  | 190.000 |
| Tài sản thuần | 180.000 |  |
| Sở hữu của công ty con cấp 1 (80%) | 144.000 |  |
| Lợi thế thương mại |  | 46.000 |

- Giá trị LTTM theo tính toán ở trên là 46 tỷ đồng gồm cả phần của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1, nhưng trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ chỉ được trình bày phần LTTM tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ. Khi công ty mẹ lập Báo cáo tài chính hợp nhất trên cơ sở hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2, công ty mẹ phải điều chỉnh giảm LTTM và lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát (30%), ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (46.000x30%) | 13.800 |
| Có Lợi thế thương mại | 13.800 |

- Sau điều chỉnh này, LTTM liên quan đến công ty con cấp 2 được trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ là: 32.200

- Trường hợp công ty con cấp 2 đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc khoản đầu tư thông thường của công ty mẹ thì lợi thế thương mại được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ được xác định là tổng LTTM phát sinh từ khoản đầu tư trực tiếp và lợi thế thương mại được xác định như ví dụ trên.

16.2. Ví dụ 16b: Tiếp tục các dữ kiện của ví dụ 16a, việc xác định lợi thế thương mại liên quan đến công ty con cấp 2 như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Công ty con cấp 1: | Tập đoàn  Cổ đông không kiểm soát (trực tiếp) | 70%  30% | |
| Công ty con cấp 2: | Tập đoàn (70% x 80%)  Cổ đông không kiểm soát  Trong đó - Trực tiếp                - Gián tiếp (30% x 80%) | 56%  44% | 20%  24% |

- Lợi thế thương mại trong công ty con cấp 1:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí: |  | 210.000 |
| Vốn chủ sở hữu  Sở hữu của tập đoàn (70%) | 250.000  175.000 |  |
| Lợi thế thương mại |  | 35.000 |

- Lợi thế thương mại trong công ty con cấp 2:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí (70% x 190.000) |  | 133.000 |
| Vốn cổ phần  Quỹ | 100.000  80.000  180.000 |  |
| Phần sở hữu của tập đoàn (56%)  Lợi thế thương mại |  | 100.800  32.200 |

Cần chú ý rằng giá phí mà công ty mẹ mua 56% của công ty con cấp 2 là 133.000 chứ không phải 190.000 vì công ty mẹ chỉ sở hữu 70% của công ty con cấp 1 nên giá phí của khoản đầu tư là 190.000 x 70% = 133.000.

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định là 44%x180.000 = 79.200; Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong giá phí của khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 được xác định như sau:

|  |  |
| --- | --- |
|  | *Đơn vị tính: Triệu đồng* |
| Tổng giá phí  Phần của cổ đông mẹ (70%)  Phần của cổ đông không kiểm soát (30%) | 190.000  133.000  57.000 |

Bút toán loại trừ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 57.000 |
| Có Đầu tư vào công ty con cấp 2 | 57.000 |

Ví dụ 16c: Xử lý giao dịch nội bộ và số dư trong công ty con cấp 2.

Công ty mẹ sở hữu 90% công ty con cấp 1. Công ty con cấp 1 sở hữu 70% công ty con cấp 2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của 3 công ty cho năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 20X7 như sau:

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con cấp 1 | Công ty con cấp 2 |
| Doanh thu  Giá vốn  Lợi nhuận gộp  Chi phí hoạt động  Thu nhập từ đầu tư  Lợi nhuận trước thuế  Thuế TNDN  Lợi nhuận sau thuế | 25.000  (16.000)  9.000  (2.000)  1.800  8.800  (2.100)  6.700 | 20.000  (15.000)  5.000  (1.500)  700  4.200  (1.400)  2.800 | 18.000  (9.000)  9.000  (6.000)  -  3.000   (900)  2.100 |

Thông tin bổ sung:

- Trong năm kết thúc ngày 31.12.20X7 công ty con cấp 2 đã trả cổ tức là 1.000 triệu đồng và công ty con cấp 1 trả cổ tức là 2.000 triệu đồng.

- Công ty con cấp 2 đã bán hàng hóa cho công ty mẹ với giá 600 triệu đồng, đến thời điểm cuối kỳ công ty mẹ còn lại 25% số hàng này trong kho. Công ty con cấp 2 cũng bán hàng hóa cho công ty con cấp 1 với giá 400 triệu đồng, đến thời điểm cuối kỳ công ty con cấp 1 vẫn còn 50% số hàng này trong kho. Biết rằng công ty con cấp 2 bán hàng ở mức lãi gộp là 30% trên doanh số.

Cấu trúc của tập đoàn

|  |  |
| --- | --- |
| Công ty con cấp 1  - Tập đoàn  - Cổ đông không kiểm soát | 90%  10% |
| Công ty con cấp 2  - Tập đoàn (90% x 70%)  - Cổ đông không kiểm soát (100% - 63%) | 63%  37% |

(1) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận sau thuế trong năm

|  |  |
| --- | --- |
| - Lợi ích cổ đông không kiểm soát (2.800 x 10%): trong công ty con cấp 1 | 280 |
| - Lợi ích cổ đông không kiểm soát (2.100 x 37%): trong công ty con cấp 2 | 777 |

- Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 1 như sau (Bút toán 1):

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 280 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 280 |

- Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 2 như sau (Bút toán 2):

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 777 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 777 |

(2) Phân tích cổ tức đã trả bởi các công ty con

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Tập đoàn | Cổ đông không kiểm soát |
| Trả bởi Công ty con cấp 1  Trả bởi Công ty con cấp 2 | 1,800  700 | 200  300 |

- Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát trong cổ tức đã trả bởi Công ty con cấp 1(Bút toán 3):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Doanh thu hoạt động tài chính  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 1.800  200 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 2.000 | |

- Loại trừ lợi ích cổ đông không kiểm soát trong cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2 (Bút toán 4):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Doanh thu hoạt động tài chính  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 700  300 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 1.000 | |

- Vì Bút toán 4 đã ghi giảm lợi nhuận của công ty con cấp 1 là 700, lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con phải được tính toán lại và điều chỉnh giảm 10% x 700 = 70.

Điều chỉnh Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con cấp 1 (Bút toán 5)

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 70 |
| Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 70 |

(3) Điều chỉnh lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch công ty con cấp 2 bán hàng trong nội bộ tập đoàn

- Bán cho công ty mẹ

|  |  |
| --- | --- |
| Tổng doanh thu  Lợi nhuận (30%)  Chưa thực hiện (25%) | 600  180  45 |

- Bán cho công ty con cấp 1

|  |  |
| --- | --- |
| Tổng doanh thu  Lợi nhuận (30%)  Chưa thực hiện (50%) | 400  120  60 |

- Loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán hàng nội bộ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng cung cấp dịch vụ (600+400) | 1.000 |
| Có Giá vốn hàng bán (555+340)  Có Hàng tồn kho (45+60) | 895  105 |

- Điều chỉnh lại lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 do loại trừ lãi chưa thực hiện (37% x 105).

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 39 |
| Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 39 |

**17. Ví dụ 17: Minh họa Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc có vốn góp của các đơn vị khác trong tập đoàn (Điều 46)**

Công ty mẹ A sở hữu 80% tài sản thuần của công ty B và 60% tài sản thuần của Công ty C. Công ty B đầu tư thêm 20% vào công ty C. Tại ngày đầu tư 1/1/20X3, (giả sử không có lợi thế thương mại), các công ty này có Bảng Cân đối kế toán như sau:

a) Trường hợp báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp giá gốc

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C |
| Đầu tư vào B | 800 |  |  |
| Đầu tư vào C | 360 | 120 |  |
| Tài sản thuần khác | 8.840 | 880 | 600 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 |

- Việc xác định tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| + Tại Công ty B | Trực tiếp | Gián tiếp |
| Công ty mẹ | 80% |  |
| Cổ đông không kiểm soát | 20% |  |
| + Tại Công ty C |  |  |
| Công ty mẹ | 60% | 16% |
| Cổ đông không kiểm soát | 20% | 4% |

Nếu báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp giá gốc thì Tập đoàn phải hợp nhất công ty C theo tỷ lệ nắm giữ trực tiếp và gián tiếp (76%). Cổ đông không kiểm soát trong công ty C được tách theo tỷ lệ 24%. Đồng thời khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B vào công ty C, phải ghi giảm lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần cổ đông không kiểm soát trong B đầu tư vào C (4%)

- Bút toán điều chỉnh để lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 1/1/20X3 như sau:

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con B:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần 80% x 1.000 | 800 |  |
| Có đầu tư vào công ty con B: |  | 800 |
| + Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong B: |  |  |
| Nợ Vốn cổ phần | 200 |  |
| Có lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 200 |
| + Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B trong công ty C |  |  |
| Nợ Vốn chủ sở hữu Công ty C (600x76%)  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (600x4%) | 456  24 |  |
| Có Đầu tư vào Công ty con (BCTC mẹ)  Có Đầu tư vào Công ty liên kết (BCTC của B) |  | 360  120 |
| + Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong C |  |  |
| Nợ Vốn cổ phần (24%x600) | 144 |  |
| Có lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 144 |

Bảng Cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C | Hợp nhất |
| Đầu tư vào công ty con B | 800 |  |  | - |
| Đầu tư vào công ty con C | 360 | 120 |  | - |
| Tài sản thuần khác | 8840 | 880 | 600 | 10.320 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 | 10.000 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 320 |

- Giả định rằng trong năm 20X3, công ty con C có 100 tỷ đồng lợi nhuận sau thuế, các công ty mẹ A và B có Bảng cân đối kế toán không thay đổi so với ngày đầu năm như

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C |
| Đầu tư vào B | 800 |  |  |
| Đầu tư vào C | 360 | 120 |  |
| Tài sản thuần khác | 8840 | 880 | 600 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  |  | 100 |

Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát: Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại công ty C gồm cả trực tiếp và gián tiếp là 24%. Vì vậy, khi Công ty C có 100 lợi nhuận trong kỳ thì Tập đoàn được hưởng 76, Cổ đông không kiểm soát hưởng 24. Ngoài các bút toán như mục a nêu trên thì cần thực hiện thêm bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong năm 20X3 của công ty C như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế: 100 x 24 | 24 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 24 |

Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C | Hợp nhất |
| Bảng cân đối kế toán | | | | |
| Đầu tư vào Công ty B | 800 |  |  | - |
| Đầu tư vào Công ty C | 360 | 120 |  | - |
| Tài sản thuần khác | 8840 | 880 | 700 | 10.420 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 | 10.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  |  | 100 | 76 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 344 |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh | | | | |
| Lợi nhuận sau thuế  Trong đó: Cổ đông không kiểm soát | - | - | 100 | 100  24 |

b) Trường hợp báo cáo tài chính của các đơn vị trong tập đoàn trình bày khoản đầu tư vào công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C |
| Đầu tư vào B | 800 |  |  |
| Đầu tư vào C | 360 | 140 |  |
| Tài sản thuần khác | 8840 | 880 | 700 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 |
| LNST chưa phân phối |  |  | 100 |

Tiếp theo ví dụ trên, nếu báo cáo tài chính của công ty B trình bày khoản đầu tư vào công ty C theo phương pháp vốn chủ sở hữu thì khi công ty C có lợi nhuận là 100 thì công ty B được điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư thêm 20 do nó nắm giữ 20% tài sản thuần của C. Kết quả là trên BCTC của B, khoản đầu tư vào C có giá trị là 140. Trong số điều chỉnh tăng thêm này đã có 16% của công ty mẹ và 4% của cổ đông không kiểm soát.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện theo các bước tương tự ví dụ a, sau đó phải điều chỉnh giảm giá phí khoản đầu tư, phần lãi, lỗ trong công ty liên kết, liên doanh và lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Việc công ty mẹ hợp nhất với Công ty B và C tại ngày 31/12/20X3 được thực hiện như sau:

- Đối với công ty B

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con B:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần (80% x 1.000) | 800 |  |
| Có đầu tư vào công ty con B: |  | 800 |

+ Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong B:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần | 200 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 200 |

+ Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ, ghi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (20%x20) | 4 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 4 |

- Đối với Công ty C:

+ Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty B trong công ty C

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn chủ sở hữu Công ty C (600x76%)  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (600x4%) | 456  24 |
| Có Đầu tư vào Công ty con (BCTC mẹ)  Có Đầu tư vào Công ty liên kết (BCTC của B) | 360  120 |

+ Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong C

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần (24%x600) | 144 |
| Có lợi ích cổ đông không kiểm soát | 144 |

+ Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong năm 20X3 của công ty C như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế: (100 x 24) | 24 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 24 |

Điều chỉnh ảnh hưởng của thay đổi trong giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu và lợi ích cổ đông không kiểm soát

+ Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 20 |
| Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 20 |

+ Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát do điều chỉnh giảm phần lãi trong công ty liên doanh, liên kết

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số | 4 |
| Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số | 4 |

Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn tại ngày 31/12/20X3 như sau:

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ A | Công ty con B | Công ty con C | Hợp nhất |
| Đầu tư vào B | 800 |  |  | - |
| Đầu tư vào C | 360 | 140 |  | - |
| Tài sản thuần khác | 8840 | 880 | 700 | 10.420 |
| Vốn cổ phần | 10.000 | 1.000 | 600 | 10.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  |  | 100 | 76 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 344 |
| Phần lãi, lỗ trong công ty liên doanh, liên kết |  | 20 |  | - |
| Lợi nhuận sau thuế  Trong đó: Cổ đông không kiểm soát |  | 20 | 100 | 100  24 |

**18. Ví dụ 18: Minh họa lập Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp thoái vốn tại công ty con (Điều 49-53)**

18.1. Ví dụ 18a: Minh họa việc xác định lãi, lỗ khi thoái vốn đầu tư vào công ty con trên Báo cáo tài chính hợp nhất

18.1.1. Trường hợp 1: công ty mẹ thoái toàn bộ vốn tại công ty con

Công ty mẹ đã mua 100% cổ phiếu phổ thông của Công ty con với số tiền là 15 tỷ đồng năm 20X0. Tại ngày mua, Công ty con có tổng tài sản thuần là 14 tỷ đồng. Lợi thế thương mại phát sinh khi mua công ty con là 1 tỷ đồng được phân bổ trong vòng 10 năm.

Năm 20X3, Công ty mẹ đã bán toàn bộ cổ phiếu tại Công ty con với giá 22 tỷ đồng. Giả sử giá trị tài sản thuần (vốn chủ sở hữu) của Công ty con tại ngày thanh lý là: (i) 19 tỷ; (ii) 24 tỷ; (iii) 10 tỷ.

Việc xác định kết quả từ việc thoái vốn trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

- Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của công ty mẹ, kết quả từ việc thoái vốn tại công ty con được xác định là chênh lệch giữa số tiền thu được từ việc thoái vốn với giá gốc khoản đầu tư: Lãi 7 tỷ đồng (22 tỷ - 15 tỷ), không phụ thuộc vào giá trị tài sản thuần của công ty con tại thời điểm thoái vốn.

- Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn, kết quả từ việc thoái vốn được xác định tùy theo từng trường hợp, phụ thuộc vào giá trị tài sản thuần của công ty con tại thời điểm thoái vốn và phần lợi thế thương mại chưa phân bổ hết:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Trường hợp 1 | Trường hợp 2 | Trường hợp 3 |
| Doanh thu | 22 | 22 | 22 |
| Giá trị tài sản thuần công ty con khi bị thanh lý | (19) | (24) | (10) |
| Lợi thế thương mại chưa phân bổ | (0,7) | (0,7) | (0,7) |
| Lãi/lỗ thanh lý công ty con | 2,3 | (2,7) | 11,3 |

18.1.2. Trường hợp 2: Thoái một phần vốn tại công ty con

Công ty Mẹ mua 95.000 cổ phiếu phổ thông trên tổng số 100.000 cổ phiếu phổ thông (mệnh giá 10.000VND) của công ty con. Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ là 1.900.000.000VND trong tháng 1/20X2.

Tại thời điểm mua, công ty con có tài sản thuần như sau:

+ Vốn cổ phần: 100.000cp x 10.000 = 1.000.000.000VND

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là: 6.00.000.000VND

Tổng cộng tài sản thuần: 1.600.000.000VND

Tháng 12/20X5, công ty mẹ bán 20.000 cổ phiếu với giá 700.000.000VND. Tại thời điểm thoái vốn, công ty con có giá trị tài sản thuần như sau:

+ Vốn cổ phần: 100.000cp x 10.000 = 1.000.000.000VND

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là: 800.000.000VND

Tổng cộng tài sản thuần: 1.800.000.000VND

Lợi thế thương mại phân bổ 10 năm.

Việc xác định lãi, lỗ khi thoái vốn tại công ty con và bút toán điều chỉnh trên báo cáo tài chính được thực hiện như sau:

a) Phân tích tác động của việc thoái vốn tại công ty con

- Trên báo cáo tài chính riêng, công ty mẹ thoái một phần giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty con;

- Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, tập đoàn thanh lý một phần tài sản thuần của công ty con và một phần lợi thế thương mại chưa phân bổ hết, cụ thể:

+ 20% tài sản thuần của công ty con;

+ 20/95 số cổ phiếu đang nắm giữ và 20/95 số lợi thế thương mại chưa phân bổ hết)

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát tăng từ 5% ban đầu lên 25%

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| b) Xác định lãi, lỗ từ việc thoái vốn | đơn vị tính: Triệu đồng | |
| Xác định lợi thế thương mại:  Giá mua:  Tài sản thuần: + Vốn cổ phần:                         + Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: |  | 1.900  1.000  600 |
| 95% tài sản thuần nắm giữ  Lợi thế thương mại:  + Đã phân bổ:  + Chưa phân bổ: | 1.520  380  152  228 |  |
| - Lãi thoái vốn trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ: |  |  |
| Tiền thu:  Trừ: Giá vốn đầu tư: 1.900x 20/95 =  Lãi: |  | 700  (400)  300 |
| - Lãi thoái vốn được trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất: |  |  |
| Tiền thu |  | 700 |
| Trừ: + 20% Giá trị tài sản thuần: 20%x1.800 =  + Lợi thế thương mại: 228x 20/95 = | (360)  (48) |  |
| Lãi: |  | 292 |

18.2. Ví dụ 18b: Minh họa việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn đầu tư tại công ty con nhưng vẫn nắm giữ quyền kiểm soát (Điều 51)

Ngày 1/1/20X4 Công ty mẹ A mua 80% tài sản thuần của công ty con B với giá 160 tỷ đồng. Tại ngày mua, giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con B là 100 tỷ gồm 50 tỷ vốn cổ phần và 50 tỷ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối. Ngày 1/7/20X9, Công ty mẹ bán 20% tài sản thuần của công ty con B thu về 120 tỷ, sau khi thoái vốn, công ty mẹ còn nắm giữ 60% tài sản thuần của công ty con. BCTC tóm tắt của công ty A và công ty B tại 31/12/20X9 như sau (kết quả kinh doanh của công ty con là tương đương như nhau giữa các quý):

*Đơn vị tính: Tỷ đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh | Công ty mẹ | Công ty con |
| Lợi nhuận trước thuế | 80 | 50 |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành | (20) | (10) |
| Lợi nhuận sau thuế | 60 | 40 |
| Bảng cân đối kế toán |  |  |
| Đầu tư vào công ty B | 160 |  |
| Tài sản khác | 460 | 250 |
| Vốn cổ phần | 200 | 50 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 300 | 200 |
| Trong đó: Kỳ trước | 240 | 160 |
| Kỳ này | 60 | 40 |
| Các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu | 120 |  |

Yêu cầu:

- Xác định kết quả của việc thoái vốn và sự thay đổi trong phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát tại công ty con

- Lập BCTC hợp nhất năm 2009 (bỏ qua việc phân bổ LTTM)

(1) Xác định lợi thế thương mại

|  |  |
| --- | --- |
| Giá phí khoản đầu tư  Giá trị hợp lý tài sản thuần mẹ nắm giữ tại ngày mua  Lợi thế thương mại | 160  80  80 |

(2) Xác định sự thay đổi trong phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần tại công ty con

- Tài sản thuần của công ty con tại 1/7/20X9

|  |  |
| --- | --- |
| Vốn cổ phần:  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của 1/2 kỳ này  Cộng | 50  160  20  230 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| - Phần sở hữu của các bên | Cổ đông mẹ | Cổ đông không kiểm soát |
| Trước khi thoái vốn  Sau khi thoái vốn | 80%x230 = 184  60%x230 = 138 | 20%x230 = 46  40%x230 = 92 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Tăng/giảm | Giảm 46 | Tăng 46 |
| - Số thu từ thoái vốn | 120 | (120) |
| Lợi thế thương mại ghi giảm: | 80x25% = 20 |  |
| Kết quả: | 120 - 46 - 20 = 54 | 120 - 46 = 74 |

(3) Phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận của công ty con trong năm 20X9

- Phần lợi nhuận của cổ đông không kiểm soát: 20%x20 + 40%x20 = 12

- Phần lợi nhuận của cổ đông mẹ: 40 - 12 = 28

(4) Xác định Phần sở hữu của các bên trong Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 31/12/20X9 trên BCTC hợp nhất và Lợi ích cổ đông không kiểm soát

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | LNSTCPP Mẹ | LICĐKCP |
| - LNSTCPP đầu kỳ | 328 | 42 |
| - Lợi nhuận sau thuế trong năm | 88(60+28) | 12 |
| - Phần cổ đông không kiểm soát đóng góp |  | 120 |
| - Phần tăng giảm của các bên | 54 | (74) |
| Cộng | 470 | 100 |

Tính toán:

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ của cổ đông mẹ = 240 + 80% (160- 50) = 328 (Trong đó 50 là LNSTCPP tại ngày mua được loại trừ với khoản đầu tư của mẹ vào con)

- Lợi ích của cổ đông không kiểm soát đầu kỳ = 20%x(50+160) = 42

(5) Lập BCTC hợp nhất

Các bút toán hợp nhất

a) Loại trừ khoản đầu tư của mẹ vào con

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 40  40 |  |
| Nợ Lợi thế thương mại |  | 80 |
| Có Đầu tư vào công ty con |  | 160 |

b) Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 10  32 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 42 |

c) Loại bỏ lãi thoái vốn trên BCTC riêng của mẹ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Doanh thu hoạt động tài chính  Nợ Đầu tư vào công ty con | 80  40 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 120 |

d) Phân bổ lợi nhuận trong năm cho cổ đông không kiểm soát

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (BCKQKD) | 12 |  |
| Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát (BCĐKT) |  | 12 |

đ) Ghi nhận Kết quả của việc thoái vốn

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 74 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Có Lợi thế thương mại |  | 54  20 |

e) Bút toán kết chuyển:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - Bút toán c ghi giảm BCKQKD:  - Bút toán d ghi giảm BCKQKD  Cộng | 80  12  92 |  | |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này | | 92 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) | |  | 92 |

Bảng tổng hợp bút toán hợp nhất

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Mẹ | Con | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh | | | | | |
| Lợi nhuận trước thuế | 80 | 50 |  |  | 130 |
| Lãi thoái vốn | 80 |  | 80c |  |  |
| Thuế TNDN  Lợi nhuận sau thuế | (20)  140 | (10)  40 |  | 92e | 100 |
| Phần của mẹ |  |  |  |  | 88 |
| Phần của CĐKCP |  |  | 12d |  | 12 |
| Bảng cân đối kế toán hợp nhất  Đầu tư vào công ty con | 120 |  | 40c | 160a |  |
| Lợi thế thương mại |  |  | 80a | 20đ | 60 |
| Tài sản khác | 460 | 250 |  |  | 710 |
| Cộng tài sản | 580 | 250 |  |  | 770 |
| Vốn cổ phần | 200 | 50 | 40a  10b |  | 200 |
| LNST chưa phân phối  - Lũy kế đến cuối kỳ trước | 380 | 200 | 40a |  | 470 |
|  | 240 | 160 | 32b |  |  |
| - Kỳ này | 140 | 40 | 92e | 54đ |  |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  | 74đ | 42b | 100 |
|  |  |  |  | 120c  12d |  |
| Cộng vốn chủ sở hữu | 580 | 250 | 396 | 396 | 770 |

18.3. Ví dụ 18c: Minh họa việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn đầu tư tại công ty con dẫn đến mất quyền kiểm soát (Điều 52): Thoái vốn mất quyền kiểm soát, công ty con trở thành công ty liên kết

Công ty mẹ A sở hữu 75% công ty con B (Giá phí khoản đầu tư 12.400) và 80% công ty con C (Giá phí khoản đầu tư 11.600). Ngày 30/9/20X4, công ty mẹ bán 40% vốn của công ty con C thu được 10.600 và ghi nhận trên Báo cáo kết quả kinh doanh riêng một khoản lợi nhuận là 4.800. Tại ngày mua, công ty con B và công ty con C có tài sản thuần là:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty B | Công ty C |
| Vốn cổ phần  LNSTCPP | 10.000  3.000 | 8.000  4.000 |

BCTC của công ty mẹ và các công ty con tại 31/12/20X4 như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Bảng cân đối kế toán | Công ty Mẹ | Công ty B | Công ty C |
| Đầu tư vào công ty con B | 12.400 |  |  |
| Đầu tư vào công ty liên kết C | 5.800 |  |  |
| Tài sản thuần khác | 53.800 | 27.000 | 22.000 |
| Cộng | 72.000 | 27.000 | 22.000 |
| Vốn cổ phần | 20.000 | 10.000 | 8.000 |
| LNST chưa phân phối  Trong đó: Đầu kỳ                 Tăng trong kỳ | 52.000  40.200  11.800 | 17.000  12.800  4.200 | 14.000  11.200  2.800 |
| Cộng | 72.000 | 27.000 | 22.000 |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh | | | |
| Doanh thu | 60.000 | 30.000 | 20.000 |
| Chi phí | (50.000) | (24.000) | (16.000) |
| Lợi nhuận hoạt động kinh doanh | 10.000 | 6.000 | 4.000 |
| Lãi từ việc thoái vốn | 4.800 |  |  |
| Thuế TNDN | (3.000) | (1.800) | (1.200) |
| Lợi nhuận sau thuế | 11.800 | 4.200 | 2.800 |

Yêu cầu: - Tính toán lãi, lỗ từ việc thoái vốn công ty C

              - Lập BCTC hợp nhất cho năm 20X4 (Bỏ qua việc phân bổ LTTM)

(1) Lợi thế thương mại

- Tại công ty con B:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí:  Tài sản thuần: 13.000x75%  Lợi thế thương mại | = | 12.400  9.750  2.650 |
| - Tại công ty con C: |  |  |
| Giá phí:  Tài sản thuần: 12.000x80%  Lợi thế thương mại | = | 11.600  9.600  2.000 |

(2) Lãi, lỗ thoái vốn tại công ty con:

- Trên Báo cáo kết quả kinh doanh riêng của công ty mẹ:

|  |  |
| --- | --- |
| Số thu từ thoái vốn:  Giá vốn khoản đầu tư: 11.600/2  Lãi: | 10.600  5.800  4.800 |
| - Trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất: |  |
| Số thu từ thoái vốn:  Tài sản thuần tại ngày thoái vốn: 21.300x40%  Lợi thế thương mại 11.600 - 1/2x80%x12.000  Lãi | 10.600  8.520  1.000  1.080 |

(3) Khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ được tính như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Giá gốc khoản đầu tư: 11.600/2 =  Lợi nhuận đầu kỳ: (11.200-4.000)x40% =  Lợi nhuận 9 tháng 2014: 2.800x9/12x40% =  Lợi nhuận phát sinh từ tháng 9-12/2014: 40%x2.800x3/12 =  Cộng | 5.800  2.880  840  280  9.800 |

(4) LNST chưa phân phối cuối kỳ trên BCTC hợp nhất được xác định là:

|  |  |
| --- | --- |
| - Lợi nhuận trong năm: (11.8 00+4200x75%+2800x9/12x80%2800x3/12x40%-4.800+1080) = | 13.190 |
| - Lợi nhuận đầu kỳ:  40.200+75%x(12.800- 3.000)+80%x(11.200-4.000)= | 53.310 |
| Cộng | 66.500 |

(5). Bút toán hợp nhất

a) Loại trừ khoản đầu tư của mẹ vào con B

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ vốn cổ phần  Nợ LNSTCPP  Nợ LTTM | 7.500  2.250  2.650 |
| Có Đầu tư vào công ty con | 12.400 |

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong B

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ vốn cổ phần  Nợ LNSTCPP (đầu kỳ) 25% x 12.800  Nợ BCKQKD (trong kỳ) 25%x4.200 | 2.500  3.200  1.050 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 6.750 |

(c) Điều chỉnh khoản đầu tư vào công ty liên kết đầu kỳ

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên kết | 2.800 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (đầu kỳ) | 2.880 |

(d) Điều chỉnh khoản đầu tư vào công ty liên kết phát sinh trong kỳ

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên kết | 280 |
| Có Phần lãi lỗ trong công ty liên kết (P/L) | 280 |

e) Điều chỉnh chênh lệch giữa lãi trên BCTC riêng và hợp nhất để ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn trên cơ sở hợp nhất

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết lãi do thoái vốn) | 2.880 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 2.880 |

f) Hợp nhất kết quả của 9 tháng năm 20X4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Chi phí  Nợ Thuế TNDN  Nợ lợi nhuận sau thuế cổ đông không kiểm soát (BCKQKD)  Nợ Lãi thoái vốn  Nợ đầu tư vào liên kết | 12.000  900  420  840  840 |  |
| Có doanh thu | 15.000 | |

g) Bút toán kết chuyển:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 2.810 |
| Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD): | 2.810 |

Bảng tổng hợp chỉ tiêu hợp nhất

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Mẹ | Con B | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Bảng cân đối kế toán hợp nhất | | | | | |
| Đầu tư vào công ty liên kết | 5.800 |  | 2.880c  280d  840f |  | 9.800 |
| Đầu tư vào công ty con | 12.400 |  |  | 12.400a | - |
| Tài sản khác | 53.800 | 27.000 |  |  | 80.800 |
| Lợi thế thương mại |  |  | 2.650a |  | 2.650 |
| Cộng | 72.000 | 27.000 |  |  | 93.250 |
|  |  |  |  |  |  |
| Vốn cổ phần | 20.000 | 10.000 | 7.500a  2.500b |  | 20.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Trong đó: |  |  |  |  | 66.500 |
| - Đầu kỳ    - Tăng trong kỳ | 40.200    11.800 | 12.800    4.200 | 2.250a  3.200b  2.810g | 2.880c  2.880e | 53.310    13.190 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 6.750b | 6.750 |
| Cộng | 72.000 | 27.000 |  |  | 93.250 |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất | | | | | |
| Doanh thu | 60.000 | 30.000 |  | 15.000f | 105.000 |
| Chi phí | (50.000) | (24.000) | (12.000f) |  | (86.000) |
| Lợi nhuận gộp | 10.000 | 6.000 |  |  | 19.000 |
| Lãi thoái vốn | 4.800 |  | 2.880e  840f |  | 1.080 |
| Phần sở hữu trong lãi, lỗ của công ty liên kết |  |  |  | 280d | 280 |
| Lợi nhuận trước thuế | 14.800 | 6.000 |  |  | 20.360 |
| Chi phí thuế TNDN | (3.000) | (1.800) | (900f) |  | (5.700) |
| Lợi nhuận sau thuế | 11.800 | 4.200 |  |  | 14.660 |
| Lợi nhuận sau thuế cổ đông không kiểm soát |  |  | 1.050b  420f |  | 1.470 |
| Lợi nhuận sau thuế công ty mẹ |  |  |  |  | 13.190 |
|  |  |  |  | 2810g |  |

Bảng cân đối kế toán hợp nhất ngày 31/12/20X4

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi thế thương mại | 2.650 |
| Đầu tư vào công ty liên kết (3) | 9.800 |
| Tài sản khác (53.800+27.000) | 80.800 |
| Cộng | 93.250 |
| Vốn cổ phần | 20.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (4) | 66.500 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát (25% x27.000) | 6.750 |
| Cộng | 93.250 |

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X4

|  |  |
| --- | --- |
| Doanh thu (60.000+30.000+ 3/4x20.000) | 105.000 |
| Chi phí (50.000+24.000+3/4x16.000) | (86.000) |
| Lợi nhuận gộp | 19.000 |
| Lãi từ việc thoái vốn | 1.080 |
| Phần sở hữu trong lãi của công ty liên kết 40%x1/4x2.800 | 280 |
| Lợi nhuận trước thuế | 20.360 |
| Chi phí thuế TNDN (3.000+1.800+3/4x1.200) | (5.700) |
| Lợi nhuận sau thuế | 14.660 |
| Trong đó: - CĐKCP (25%x4.200+20%x3/4x2.800) | 1.470 |
| - Cổ đông mẹ | 13.190 |

18.4. Ví dụ 18d: Minh họa việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái toàn bộ 100% vốn đầu tư vào công ty con (trường hợp này sau đây gọi là thanh lý công ty con) (Điều 53)

Công ty Thăng Long là công ty mẹ có nhiều công ty con (không có cổ phiếu ưu đãi). Ngày 1/1/20X7, Công ty Thăng Long mua 80% tài sản thuần của Công ty Đông Đô với giá 160 tỷ đồng. Tại ngày mua, công ty Đông Đô có số liệu về tài sản thuần như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Vốn cổ phần:  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối:  Tổng tài sản thuần: | 100 tỷ  86 tỷ  186 tỷ |

Ngày 31/12/20X8 Công ty Thăng Long đã bán toàn bộ phần sở hữu của mình trong công ty Đông Đô với giá 300 tỷ đồng. Biết rằng công ty Đông Đô không trả cổ tức trong năm 20X8. Các công ty con khác của Thăng Long là công ty con sở hữu toàn bộ 100%. Lợi thế thương mại phân bổ 10 năm; BCTC hợp nhất của Tập đoàn Thăng Long chưa bao gồm BCTC của công ty Đông Đô; BCTC hợp nhất của Tập đoàn Thăng Long chưa bao gồm giao dịch liên quan đến thanh lý cổ phiếu của Công ty Đông Đô.

BCTC hợp nhất của Tập đoàn Thăng Long và BCTC riêng của công ty Đông Đô năm 20X8 như sau:

*Đơn vị: Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Bảng cân đối kế toán | Tập đoàn Thăng long | Công ty Đông Đô |
| TSCĐ | 200.000 | 150.000 |
| Đầu tư vào Đông Đô | 160.000 | - |
| Tài sản khác | 111.000 | 189.000 |
| Tổng tài sản | 471.000 | 339.000 |
|  |  |  |
| Vốn cổ phần | 150.000 | 100.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 321.000 | 239.000 |
| Tổng Vốn chủ sở hữu | 471.000 | 339.000 |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh |  |  |
| Lợi nhuận kế toán trước thuế | 100.000 | 50.000 |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành | (28.000) | (14.000) |
| Lợi nhuận sau thuế  Trong đó:  - LNST của Công ty mẹ  - LNST của Cổ đông không kiểm soát | 72.000    72.000 | 36.000    28.800  7.200 |

Bước 1: Cộng BCTC của Thăng Long và Đông Đô

Bước 2: Loại trừ khoản đầu tư và ghi nhận lợi thế thương mại tại ngày mua Đông Đô:

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Giá phí đầu tư: | | 160.000 |
| Trừ tài sản thuần mua được: 80% x 100.000 vốn cổ phần: | | (80.000) |
| 80%x86.000 Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | | (68.800) |
| Lợi thế thương mại: 160.000 - 80.000 - 68.800 = | | 11.200 |
| BT1 Nợ Vốn cổ phần:  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối:  Nợ lợi thế thương mại: | 80.000  68.800  11.200 |  |
| Có đầu tư vào Đông Đô: |  | 160.000 |

Bước 3: Phân bổ lợi thế thương mại:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| BT2 Nợ Chi phí QLDN (năm 20X8): | 1.120 |  |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lũy kế từ 20X7): | 1.120 |  |
| Có Lợi thế thương mại: |  | 2.240 |

Bước 4: Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ:

|  |  |
| --- | --- |
| - Vốn cổ phần: 100.000x20%  - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: (239.000)x20%  Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát | = 20.000  = 47.800  = 67.800 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| BT3  Nợ Vốn cổ phần:  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 20.000  40.600 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát: |  | 60.600 |
| BT4 Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 7.200 |  |
| Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát. |  | 7.200 |

Bước 5: Tính toán lãi, lỗ khi thanh lý công ty Đông Đô:

Kết quả thanh lý công ty con trên BCTC riêng của Công ty Thăng Long được xác định là chênh lệch giữa số tiền thu từ việc thanh lý công ty con và giá phí khoản đầu tư: Lãi 140.000 (300.000 - 160.000)

Kết quả thanh lý công ty con trên BCTC hợp nhất của tập đoàn được xác định như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Tiền thu: | 300.000 |
| - Trừ: Tài sản thuần khi thanh lý: 80%x339.000 = | (271.200) |
| Lợi thế thương mại chưa phân bổ: 11.200 - 2.240 = | (8.960) |
| - Lãi thanh lý Đông Đô: 300.000 - 271.200 - 8.960 = | 19.840 |

Bước 6: Loại bỏ công ty con tại ngày thanh lý: Do Đông Đô được thanh lý vào ngày 31/12/20X8 nên lợi ích cổ đông không kiểm soát và tài sản thuần trong Công ty Đông Đô phải được lợi bỏ ra khỏi BCTC hợp nhất:

BT5: Bút toán ghi nhận nghiệp vụ thanh lý:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Tiền gửi ngân hàng:  Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát: | 300.000  67.800 |
| Có Lợi thế thương mại:  Có TSCĐ:  Có Tài sản khác:  Có Doanh thu hoạt động tài chính (lãi): | 8.960  150.000  189.000  19.840 |

Bước cuối: Điều chỉnh ảnh hưởng của lợi nhuận sau thuế chưa phân phối:

|  |  |
| --- | --- |
| BT2 - Chi phí QLDN  BT4 - LICĐTS trong lợi nhuận trong năm  BT5 - Lãi khi thanh lý | (1.120)  (7.200)  19.840  11.520 |
| BT6      Nợ Lợi nhuận sau thuế | 11.520 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 11.520 |

Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Thăng Long | Đông Đô | Cộng | Điều chỉnh | Hợp nhất |
| Nợ | Có |

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Lợi nhuận hoạt động kinh doanh | 100.000 | 50.000 | 150.000 | (2) | 1.120 | (5) | 19.840 | 168.720 |
| Thuế | (28.000) | (14.000) | (42.000) |  |  |  |  | (42.000) |
| Lợi nhuận sau thuế | 72.000 | 36.000 | 108.000 |  |  |  |  | 126.720 |
| Lợi nhuận trong năm của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | (4) | 7.200 |  |  | (7.200) |
| Lợi nhuận trong năm của Cty mẹ |  |  |  |  | 8.320 |  | 19.840 |  |
|  |  |  |  | (6) | 11.520 |  |  |  |
| Bảng cân đối kế toán hợp nhất |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Tài sản hữu hình | 200.000 | 150.000 | 350.000 |  |  | (5) | 150.000 | 200.000 |
| Tài sản Vô hình |  |  |  | (1) | 11.200 | (2) | 2.240 | - |
| Đầu tư vào Đông Đô | 160.000 | - | 160.000 |  |  | (1) | 160.000 | - |
| Tài sản thuần khác | 111.000 | 189.000 | 300.000 | (5) | 300.000 | (5) | 189.000 | 411.000 |
| **Cộng** | **471.000** | **339.000** | **810.000** |  |  |  |  | **611.000** |
| Vốn cổ phần | 150.000 | 100.000 | 250.000 | (1)  (3) | 80.000  20.000 |  |  | 150.000 |
| Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 321.000 | 239.000 | 560.000 | (1)  (2)  (3) | 68.800  1.120  40.600 | (6) | 11.520 | 461.000 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | (5) | 67.800 | (3)  (4) | 60.600  7.200 |  |
| **Cộng** | **471.000** | **339.000** | **810.000** |  | **609.360** |  | **609.360** | **611.000** |

Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại 31/12/20X8

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |
| --- | --- |
| Tài sản thuần  Vốn cổ phần  Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Vốn chủ sở hữu | 611.000  150.000  461.000  611.000 |

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X8

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi nhuận hoạt động kinh doanh  Trong đó: Công ty mẹ và các con khác  Công ty Đông Đô  Lãi khi thanh lý công ty Đông Đô    Phân bổ lợi thế thương mại trong năm  Lợi nhuận kế toán trước thuế  Chi phí Thuế TNDN  Lợi nhuận sau thuế  Trong đó:  - Công ty mẹ  - Cổ đông không kiểm soát | 150.000  100.000   50.000  19.840    (1.120)  168.720  (42.000)  126.720    119.520  7.200 |

**19. Ví dụ 19. Minh họa việc thay đổi cơ cấu và lợi ích do công ty con huy động thêm vốn góp từ chủ sở hữu (Điều 49 - 53)**

***19.1. Ví dụ 19a: Mô tả sự thay đổi tỷ lệ và phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát khi công ty con huy động vốn dưới hình thức phát hành thêm cổ phiếu trong trường hợp phát hành cổ phiếu riêng lẻ cho công ty mẹ:***

Ngày 01/01/20x0, công ty mẹ mua 55% cổ phần của công ty con với trị giá là 1.925 tỷ đồng. Cùng ngày này, tài sản thuần của công ty con theo giá trị hợp lý là 2.500 tỷ đồng (Bao gồm vốn cổ phần là 1.000 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 1.500 tỷ đồng). Vào ngày 01/01/20X4, công ty con phát hành 20 triệu cổ phiếu phổ thông mới cho riêng công ty mẹ với giá phát hành là 80.000đ/cổ phiếu (cổ đông không kiểm soát không tham gia vào giao dịch này).

Tóm tắt Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 20X4 của công ty mẹ và con

*Đơn vị tính: 10 triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con |
| Lợi nhuận trước thuế  Chí phí thuế  Lợi nhuận sau thuế | 400.000  (100.000)  300.000 | 100.000  (25.000)  75.000 |

Tóm tắt Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X4 của công ty mẹ và con

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con |
| Đầu tư vào công ty con: |  |  |
| - 55 triệu cổ phiếu cũ  - 20 triệu cổ phiếu mới  Tài sản thuần khác  Cộng  Vốn cổ phần  Thặng dư vốn cổ phần  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Trong đó: Năm trước:                  Năm nay:  **Cộng** | 192.500  160.000  1.047.500  1.400.000  400.000  200.000  800.000  500.000  300.000  **1.400.000** | -  -  735.000  735.000  120.000  140.000  475.000  400.000   75.000  **735.000** |

Để lập và trình bày BCTC hợp nhất năm 20X4 (bỏ qua việc phân bổ LTTM) cần thực hiện như sau.

- Phân tích những thay đổi trong tỷ lệ và phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát tại công ty con

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Trước khi phát hành CP mới | Sau khi phát hành CP mới | Chênh lệch |
| - Vốn cổ phần | 100.000 | 120.000 |  |
| - Thặng dư vốn cổ phần | - | 140.000 |  |
| - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20X4 | 400.000 | 400.000 |  |
| - Tổng giá trị tài sản thuần tại ngày 01/01/20X4 | 500.000 | 660.000 |  |
| - Tỷ lệ sở hữu của mẹ | 55% | 62.5% |  |
| - Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con | 275.000 | 412.500 | 137.500 |
| - Giá phí khoản đầu tư của 20.000 cổ phiếu mới |  |  | (160.000) |
| - Phần chênh lệch giữa giá phí và giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty mẹ trong công ty con |  |  | (22.500) |
| - Tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát | 45% | 37.5% |  |
| - Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con | 225.000 | 247.500 | 22.500 |
| - Xác định lợi thế thương mại |  |  |  |
| Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ  Giá trị tài sản thuần công ty mẹ nắm giữ  Lợi thế thương mại |  | 250.000 x 55% | 192.500  137.500  55.000 |

- Bút toán ghi nhận phần lợi ích cổ đông không kiểm soát tăng trong kỳ do phát hành cổ phiếu cho công ty mẹ cao hơn giá trị ghi sổ:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: | 22.500 |
| Có lợi ích cổ đông không kiểm soát: | 22.500 |

Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20X4

|  |  |
| --- | --- |
| Tài sản thuần khác (1.047.500+735.000) | 1.782.500 |
| Lợi thế thương mại | 55.000 |
| Tổng tài sản thuần | 1.837.500 |
| Vốn cổ phần  Thặng dư vốn cổ phần | 400.000  200.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 961.875 |
| Vốn chủ sở hữu của công ty mẹ | 1.561.875 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 275.625 |
| Tổng vốn chủ sở hữu và lợi ích cổ đông không kiểm soát | 1.837.500 |

Ghi chú:

- Lợi thế thương mại là không thay đổi và chỉ tính cho công ty mẹ. Lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ được tính theo 2 phương pháp sau:

- Cổ đông không kiểm soát đầu kỳ + Phát sinh trong kỳ (từ kết quả trong năm) + Phát sinh trong kỳ từ phát hành thêm cổ phiếu cho công ty mẹ cao hơn giá trị ghi sổ: 225.000 + 22.500+28.125 = 275.625

- Dựa trên giá trị tài sản thuần của công ty con (không bao gồm lợi thế thương mại) và được tính = 37.5% x 735.000 = 275.625.

Tóm tắt Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X4

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi nhuận trước thuế (400.000 + 100.000)  Chi phí thuế (100.000 + 25.000)  Lợi nhuận sau thuế  Trong đó  Lợi ích cổ đông không kiểm soát (37.5% x 75.000)  Phần sở hữu của công ty mẹ | 500.000  (125.000)  375.000    28.125  346.875 |

Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất năm 20X4

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Phần sở hữu của công ty mẹ | | | | Cổ đông không kiểm soát | Tổng VCSH và lợi ích cổ đông không kiểm soát |
| Vốn cổ phần | Thặng dư | LNSTCPP | Cộng |  |  |
| Số dư đầu kỳ | 400.000 | 200.000 | 637.500 | 1.237.500 | 225.000 | 1.462.500 |
| Thay đổi |  |  | (22.500) | (22.500) | 22.500 | - |
| Biến động trong năm |  |  | 346.875 | 346.875 | 28.125 | 375.000 |
| Số dư cuối kỳ | 400.000 | 200.000 | 961.875 | 1.561.875 | 275.625 | 1.837.500 |

Ghi chú: Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ được xác định như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| - Lợi nhuận sau thuế công ty mẹ đầu kỳ:  - Lợi nhuận sau thuế công ty con đầu kỳ:  - Lợi nhuận sau thuế công ty con tại ngày mua:  - Lợi nhuận sau thuế công ty con từ sau ngày mua đến đầu kỳ: | | 500.000  400.000  150.000  250.000 |
| - Phần sở hữu của công ty mẹ: | 55%x250.000 | 137.500 |
| - LNSTCPP hợp nhất đầu kỳ | | 637.500 |
|  |  |  |

***19. Ví dụ 19b: Trường hợp phát hành cổ phiếu riêng lẻ cho cổ đông không kiểm soát***

Công ty mẹ mua 700.000 cổ phiếu trong tổng số 800.000 cổ phiếu (mệnh giá 10.000đ/cp) của công ty con tại ngày 1/7/20x2 với giá là 14tỷ đồng. Tại ngày mua, thặng dư vốn cổ phần và lợi nhuận giữ lại của công ty con tương ứng là 2 tỷ đồng và 4 tỷ đồng. Ngày 1/1/20x9, công ty con phát hành 200.000 cổ phiếu cho cổ đông không kiểm soát với giá phát hành là 20.000đ/cổ phiếu. Biết rằng: Lợi thế thương mại được tính cho cả cổ đông không kiểm soát theo giá trị hợp lý của khoản đầu tư của công ty mẹ tại ngày mua; Năm tài chính bắt đầu từ 1/7 đến 30/6 hàng năm. Báo cáo tài chính tại 30/6/20x8 và 30/6/20x9 được cho trong các bảng (dưới đây).

Tóm tắt Bảng cân đối kế toán riêng và hợp nhất tại 30/6/20x8 như sau:

*Đơn vị tính: 10 triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con | Tập đoàn |
| Lợi thế thương mại | - | - | 200 |
| Giá trị tài sản thuần khác | 7.600 | 2.200 | 9.800 |
| Đầu tư vào công ty con | 1.400 | - | - |
|  | 9.000 | 2.200 | 10.000 |
| Vốn cổ phần | 5.000 | 800 | 5.000 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 1.000 | 200 | 1.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 3.000 | - | 3.700 |
| Tại ngày mua | - | 400 |  |
| Lũy kế sau ngày mua | - | 800 |  |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát 1/8 x (2200+200) | - | - | 300 |
|  | 9.000 | 2.200 | 10.000 |

Tóm tắt Bảng cân đối kế toán tại ngày 30/6/20x9 của các đơn vị như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con |
| Giá trị tài sản thuần khác | 8.200 | 2.800 |
| Đầu tư vào công ty con | 1.400 | - |
|  | 9.600 | 2.800 |
|  |  |  |
| Vốn cổ phần | 5.000 | 1.000 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 1.000 | 400 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 3.600 | - |
| Tại ngày mua | - | 400 |
| Lũy kế sau ngày mua | - | 1.000 |
|  | 9.600 | 2.800 |

Tóm tắt Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính kết thúc ngày 30/6/20x9

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ | Công ty con |
| Lợi nhuận trước thuế | 1.000 | 333 |
| Thuế TNDN | (400) | (133) |
| Lợi nhuận sau thuế | 600 | 200 |

Để lập và trình bày BCTC hợp nhất tại 30/6/20x9 (bỏ qua việc phân bổ LTTM) cần thực hiện như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Xác định lợi thế thương mại như sau: | Tỷ đồng |
| Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ  Giá phí khoản đầu tư của cổ đông không kiểm soát  Tổng tài sản thuần của công ty con:  Lợi thế thương mại: | 14  2  14  2 |

- Phân tích những thay đổi trong tỷ lệ và phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát tại công ty con

Trước khi phát hành cổ phiếu mới cho cổ đông không kiểm soát, Công ty mẹ sở hữu 7/8 hoặc 87,5 % vốn cổ phần của công ty con. Do phát hành thêm 200.000 cổ phiếu cho cổ đông không kiểm soát, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ trong công ty con giảm xuống còn 70% (700.000/1.000.000 cổ phiếu). Tương tự, lợi ích cổ đông không kiểm soát tăng từ 12,5% trước khi phát hành cổ phiếu đến 30% sau khi phát hành cổ phiếu mới. Tài sản thuần và lợi thế thương mại của công ty con thời điểm trước và sau khi phát hành cổ phiếu mới tại thời điểm 1/1/20x9 như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Thời điểm trước phát hành | Thời điểm sau phát hành |
| Vốn cổ phần | 800 | 1.000 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 200 | 400 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  |  |
| Số dư tại thời điểm 1/7/20x8 | 1.200 | 1.200 |
| Lợi nhuận nửa năm đến 31/12/20x8 | 100 | 100 |
| Giá trị tài sản thuần khác | 2.300 | 2.700 |
| Lợi thế thương mại | 200 | 200 |
| Tổng cộng | 2.500 | 2.900 |

Giá trị tài sản thuần/cổ phiếu của công ty con trước khi phát hành là 31.250/cp (25tỷ đồng/800.000 cổ phiếu), do vậy giá phát hành cổ phiếu mới thấp hơn giá trị sổ sách cổ phiếu và làm giảm (pha loãng) giá trị sổ sách cổ phiếu và làm giảm phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con. CMKT yêu cầu phần giảm giá trị này được điều chỉnh trực tiếp trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của công ty mẹ vì đây là một giao dịch giữa các cổ đông trong nội bộ tập đoàn (giao dịch vốn).

- Xác định sự thay đổi phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Trước phát hành | Sau phát hành | Thay đổi tài sản thuần |
| Thay đổi vốn của công ty mẹ: |  |  |  |
| Tổng tài sản thuần của Công ty con và lợi thế thương mại | 2.500 | 2.900 |  |
| Phần sở hữu của Công ty mẹ | 87,5% | 70% |  |
| Phần sở hữu của Công ty mẹ trong tài sản thuần và LTTM | 2.187,5 | 2.030 | (157,5) |
| Thay đổi vốn của cổ đông không kiểm soát: | | | |
| Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát | 12,5% | 30% |  |
| Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần và LTTM | 312,5 | 870 | 557,5 |
| Phần vốn góp thêm của cổ đông không chi phối (200.000cp mới) |  |  | (400) |
| Phần sở hữu tăng thêm của cổ đông không chi phối trong tài sản thuần |  |  | 157,5 |

Việc giảm phần sở hữu của Công ty mẹ trong tài sản thuần 157.500 phản ánh chuyển dịch lợi ích từ Công ty mẹ sang lợi ích cổ đông không kiểm soát và phản ánh sự tăng lợi ích thuần của cổ đông không kiểm soát.

Tóm tắt Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 30/6/20x9

Bút toán ghi nhận phần lợi ích cổ đông không kiểm soát tăng

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 157,5 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 157,5 |

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi thế thương mại | 200 |
| Tài sản thuần khác (8.200+2.800) | 11.000 |
| Tổng tài sản thuần | 11.200 |
| Vốn cổ phần | 5.000 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 1.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 4.300 |
| Tổng phần vốn chủ sở hữu của Công ty mẹ | 10.300 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát 30%\*(2.800+ 200) | 900 |
| Tổng vốn chủ | 11.200 |

Ghi chú: Lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ có thể xác định bằng số đầu kỳ + phát sinh trong kỳ từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh + số tăng trong kỳ từ việc mua thêm cổ phiếu (xem báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu).

Tóm tắt Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 30/6/20x9

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi nhuận trước thuế (1.000 + 333) | 1.333 |
| Thuế (400 + 133) | (533) |
| Lợi nhuận sau thuế, trong đó: | 800 |
| Lợi ích của cổ đông thiểu số (12,5%\*100 + 30%\*100) | 42,5 |
| Phần sở hữu của Công ty mẹ | 757,5 |

Tóm tắt Báo cáo hợp nhất thay đổi vốn chủ sở hữu cho năm tài chính kết thúc tại 30/6/20x9

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Phần sở hữu của công ty Mẹ | | | | Cổ đông không kiểm soát | Tổng cộng |
|  | Vốn cổ phần | Thặng dư | LNSTCPP | Tổng cộng |
| Số dư đầu kỳ | 5.000 | 1.000 | 3.700 | 9.700 | 300 | 10.000 |
| Phần vốn góp thêm của cổ đông không kiểm soát trong kỳ |  |  |  |  | 400 | 400 |
| Thay đổi lợi ích của các bên |  |  | (157,5) | (157,5) | 157,5 | - |
| Tổng thu nhập trong năm của các bên |  |  | 757,5 | 757,5 | 42,5 | 800 |
| Số dư cuối kỳ | 5.000 | 1.000 | 4.300 | 10.300 | 900 | 11.200 |

**20. Ví dụ 20: Minh họa việc lập báo cáo tài chính hợp nhất trong giao dịch hợp nhất kinh doanh dưới sự kiểm soát chung (Điều 55 và 56)**

***20.1. Ví dụ 20a: Hợp nhất báo cáo tài chính trong trường hợp chuyển công ty con sở hữu gián tiếp (công ty con cấp 2) thành công ty con sở hữu trực tiếp (công ty con cấp 1) (Điều 56).***

Ví dụ 40: Ngày 1/1/20X1, Công ty mẹ A mua 60% tài sản thuần của Công ty B với giá phí khoản đầu tư là 30 tỷ đồng, vốn cổ phần và lợi sau thuế chưa phân phối của Công ty B tại ngày mua lần lượt là 20 tỷ đồng và 10 tỷ đồng. Ngày 1/1/20X3 công ty B mua 90% tài sản thuần của công ty C với giá phí khoản đầu tư là 22,5 tỷ đồng, vốn cổ phần và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Công ty C tại ngày mua lần lượt là 10 tỷ đồng và 5 tỷ đồng.

Ngày 30/6/20X8, Công ty B đã bán toàn bộ cổ phần trong Công ty C cho Công ty A với giá 60 tỷ đồng.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/20X8 của 3 công ty như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ A | Công ty con B  (Công ty con cấp 1) | Công ty con C  (Công ty con cấp 2) |
|  |  | *Đơn vị tính: Triệu đồng* | |
| Lợi nhuận trước thuế  Chi phí thuế TNDN  Lợi nhuận sau thuế | 28.000  (8.000)  20.000 | 99.000  (6.000)  93.000 | 16.000  (4.000)  12.000 |

Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X8 của 3 công ty như sau

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty mẹ A | Công ty con B  (Công ty con cấp 1) | Công ty con C  (Công ty con cấp 2) |
|  |  | *Đơn vị tính: Triệu đồng* | |
| Đầu tư vào B  Đầu tư vào C | 30.000  60.000 |  |  |
| Tài sản thuần khác  Cộng | 60.000  150.000 | 97.500  97.500 | 40.000  40.000 |
|  |  |  |  |
| Vốn cổ phần | 100.000 | 20.000 | 10.000 |
| LNSTCPP, trong đó: | 50.000 | 77.500 | 30.000 |
| - Đầu kỳ | 30.000 | 22.000 | 18.000 |
| - Tăng trong kỳ | 20.000 | 55.500 | 12.000 |
| Cộng | 150.000 | 97.500 | 40.000 |

Yêu câu: Lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn năm 20X8.

(1) Các tính toán và phân tích

a) Lợi thế thương mại tại ngày mua được tính toán như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty B | Công ty C |
| - Giá phí | 30.000 | 22.500 |
| - Giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con do công ty mẹ nắm giữ tại ngày mua: | 18,000  (60%x30.000) | 13.500  (90%x15.000) |
| - Lợi thế thương mại | 12.000 | 9.000 |

Lưu ý rằng trên BCTC hợp nhất của B, khoản LTTM khi mua công ty C là 9.000 nhưng BCTC hợp nhất của cả tập đoàn, LTTM vào công ty C chỉ được trình bày tương đương 60% x 9.000 = 5.400.

b) Quyền sở hữu của công ty mẹ và lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con trước và sau khi tái cơ cấu được phân tích như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Trước tái cơ cấu: | Công ty B | Công ty C |
| Công ty mẹ |  |  |
| - Lợi ích trực tiếp | 60% |  |
| - Lợi ích gián tiếp 60%x90% |  | 54% |
| Cổ đông không kiểm soát |  |  |
| - Lợi ích trực tiếp | 40% | 10% |
| - Lợi ích gián tiếp 40%x90% |  | 36% |
|  | 100% | 100% |
|  |  |  |
| Sau tái cơ cấu: | Công ty B | Công ty C |
| Công ty mẹ - lợi ích trực tiếp | 60% | 90% |
| Cổ đông không kiểm soát - lợi ích trực tiếp | 40% | 10% |
|  | 100% | 100% |

c) Sự thay đổi phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con được xác định như sau:

Tài sản thuần của các công ty ngày 30/6/20X8:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Trước khi bán công ty C | Công ty B | Công ty C | Tổng cộng |
| Vốn cổ phần | 20.000 | 10.000 |  |
| LNST chưa phân phối đầu kỳ | 22.000 | 18.000 |  |
| 1/2 năm hiện tại | 9.000 | 6.000 |  |
| Tổng tài sản thuần | 51.000 | 34.000 |  |
|  |  |  |  |
| Lãi bán công ty C | 37.500 |  |  |
| Sau khi bán công ty C | 88.500 |  |  |

Phần sở hữu của công ty mẹ

Trước khi bán công ty C

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - Tỷ lệ % quyền sở hữu  - Phần sở hữu trong tài sản thuần | 60%  30.600 | 54%  18.360 | 48.960 |

Sau khi bán công ty C

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - Tỷ lệ % quyền sở hữu  - Phần sở hữu trong tài sản thuần | 60%  53.100 | 90%  30.600 | 83.700 |
| Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty B và C tăng | 22.500 | 12.240 | 34.740 |
| Lãi bán công ty C  Chênh lệch giảm |  |  | 37.500  2.760 |

Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát

Trước khi bán công ty C

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - Tỷ lệ % quyền sở hữu  - Phần sở hữu trong tài sản thuần | 40%  20.400 | 46%  15.640 | 36.040 |

Sau khi bán công ty C

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - Tỷ lệ % quyền sở hữu  - Phần sở hữu trong tài sản thuần  Phần sở hữu trong tài sản thuần tăng | 40%  35.400  15.000 | 10%  3.400  (12.240) | 38.800  2.760 |

(2) Bút toán điều chỉnh:

a) Loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong công ty con B

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ Lợi thế thương mại | 12.000  6.000  12.000 |  |
| Có đầu tư vào công ty con B |  | 30.000 |

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong công ty B

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần (40%x20.000)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (40%x22.000) | 8.000  8.800 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 16.800 |

c) Loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong công ty con C và loại trừ khoản lãi của công ty con B khi bán công ty con C

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần (54%x10,000)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (54%x5.000)  Nợ Lợi thế thương mại  Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát  Nợ Doanh thu hoạt động tài chính | 5.400  2.700  5.400  9.000  37.500 |  |
| Có Đầu tư vào công ty con C |  | 60.000 |

d) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong công ty C

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần (46%x10.000)  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (46%x18.000) | 4.600  8.280 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 12.880 |

đ) Ghi nhận ảnh hưởng của sự thay đổi trong phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 2.760 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | 2.760 |

e) Ghi nhận phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận phát sinh trong năm tại công ty B và C

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát | 25.560 |  |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (công ty B) (40% x 55.500) |  | 22.200 |
| Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (công ty C) (46% x 6.000 + 10% x 6.000) |  | 3.360 |

g) Do lợi nhuận của công ty B bị điều chỉnh giảm 37.500 (tại bút toán c) nên phải điều chỉnh giảm lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng là 40%x37.500

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát | 15.000 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát |  | 15.000 |

h) Bút toán kết chuyển chênh lệch các khoản điều chỉnh thuộc báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

|  |  |
| --- | --- |
| Bút toán c điều chỉnh giảm kết quả hoạt động kinh doanh  Bút toán e điều chỉnh giảm kết quả hoạt động kinh doanh  Bút toán g điều chỉnh tăng kết quả hoạt động kinh doanh  Cộng: Điều chỉnh giảm: | (37.500)  (25.560)  15.000  (48.060) |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) | 48.060 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) |  | 48.060 |

Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty A | | Công ty B | Công ty C | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Bảng cân đối kế toán hợp nhất | | | | | | | |
| Đầu tư vào công ty B | 30.000 | |  |  |  | 30.000a | - |
| Lợi thế thương mại khi mua B |  | |  |  | 12.000a |  | 12.000 |
| Đầu tư vào công ty C | 60.000 | |  |  |  | 60.000c | - |
| Lợi thế thương mại khi mua C |  | |  |  | 5.400c |  | 5.400 |
| Tài sản thuần khác | 60.000 | | 97.500 | 40.000 |  |  | 197.500 |
| Tổng tài sản thuần | (150,000) | | (97,500) | (40,000) |  |  | 214.900 |
| Vốn cổ phần | 100.000 | | 20.000 | 10.000 | 12.000a  8.000b  5.400c  4.600d |  | 100.000 |
| LNST chưa phân phối | 50.000 | | 77.500 | 30.000 | 6.000a  8.800b  2.700c  8.280d  2.760đ  48.060h |  | 80.900 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  | |  |  | 9.000c  15.000g | 16.800b  12.880d  2.760đ  25.560e | 34.000 |
| Tổng vốn chủ sở hữu | 150.000 | | 97.500 | 40.000 |  |  | 214.900 |
| Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất | | | | | | | |
| Lợi nhuận trước thuế | | 28.000 | 24.000 | 16.000 |  |  | 68.000 |
| Lãi bán công ty C | |  | 37.500 |  | 37.500c |  | - |
| Chi phí thuế | | (8.000) | (6.000) | (4.000) |  |  | (18.000) |
| Lợi nhuận sau thuế | | 20.000 | 55.500 | 12.000 |  | 48.060h | 50.000 |
| - Cổ đông không kiểm soát | |  |  |  | 25.560e | 15.000g | 10.560 |
| - Công ty mẹ | |  |  |  |  |  | 39.440 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất tại ngày 31/12/20x8

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Phần sở hữu của Công ty mẹ | | | Lợi ích cổ đông không KS | Tổng vốn chủ sở hữu |
| Vốn cổ phần | LNSTCPP | Tổng cộng |
| Số đầu kỳ | 100.000 | 44.220 | 144.220 | 20.680 | 164.900 |
| KQKD trong kỳ |  | 39.440 | 39.440 | 10.560 | 50.000 |
| Thay đổi trong phần sở hữu của các cổ đông |  | (2.760) | (2.760) | 2.760 | - |
| Số cuối kỳ | 100.000 | 80.900 | 180.900 | 34.000 | 214.900 |

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ:

|  |  |
| --- | --- |
| Công ty mẹ  Công ty B: (22.000 - 10.000) x 60%  Công ty C: (18.000 - 5.000) x 54%  Cộng | 30.000  7.200  7.020  44.220 |
| - Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ  Công ty B: (20.000+22.000)x40%  Công ty C: (10.000+18.000)x46%  Trừ: Điều chỉnh giảm do loại trừ khoản đầu tư: 22.500x 40% | 16.800  12.880  (9.000)  20.680 |

***20.2. Ví dụ 20b: Hợp nhất báo cáo tài chính trong trường hợp chuyển công ty con sở hữu trực tiếp (công ty con cấp 1) thành công ty con sở hữu gián tiếp (công ty con cấp 2) (Điều 57).***

Năm 20X2 công ty mẹ P mua một công ty con Q sở hữu 100% với giá phí 17 tỷ đồng. Vào ngày mua, công ty Q có 1.000.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000đ, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 2tỷ đồng.

Năm 20X4, công ty mẹ P mua 75% tài sản thuần của công ty con R với giá là 37,5 tỷ đồng. Tại ngày mua công ty R có 2.000.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000đ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 20 tỷ đồng.

Bảng cân đối kế toán của 3 công ty tại 31/12/20X8 trước khi tái cấu trúc như sau:

*Đơn vị tính: triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty P | Công ty Q | Công ty R |
| Đầu tư vào Q theo giá gốc  Đầu tư vào R theo giá gốc  Tài sản thuần khác  **Cộng** | 17.000  37.500  55.500  **110.000** | -  -  50.000  **50.000** | -  -  80.000  **80.000** |
| Vốn cổ phần  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  **Cộng** | 60.000  50.000  **110.000** | 10.000  40.000  **50.000** | 20.000  60.000  **80.000** |

Ngày 31/12/20X8, Công ty mẹ P bán hoàn toàn cổ phần trong công ty Q cho công ty R với giá là 70 tỷ đồng.

Bảng cân đối kế toán của 3 công ty tại 31/12/20X8 sau khi tái cấu trúc như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty P | Công ty Q | Công ty R |
| Đầu tư vào Q theo giá gốc  Đầu tư vào R theo giá gốc  Tài sản thuần khác | -  37.500  125.500  163.000 | -  50.000  50.000 | 70.000  -  10.000  80.000 |
| Vốn cổ phần  Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 60.000  103.000  163.000 | 10.000  40.000  50.000 | 20.000  60.000  80.000 |

Yêu cầu lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20X8 (Bỏ qua việc phân bổ lợi thế thương mại).

(1) Lợi thế thương mại được xác định như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Lợi thế thương mại khi mua Q  Giá phí khoản đầu tư  Tài sản thuần mua (10.000+2.000)  Lợi thế thương mại khi mua Q | 17.000  12.000  5.000 |
| - Lợi thế thương mại của R  Giá phí khoản đầu tư  Tài sản thuần được mua (20.000+20.000)x75%  Lợi thế thương mại khi mua R | 37.500  30.000  7.500 |

Sau khi bán công ty Q cho công ty R, lợi ích của công ty mẹ P trong công ty Q là 75%. Cơ cấu sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trước và sau khi tái cấu trúc được phân tích như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Công ty Q | |
|  | Trước tái cấu trúc | Sau tái cấu trúc |
| Tài sản thuần  Tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ  Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần  Tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát  Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát | 50.000  100%  50.000  0%  0 | 50.000  75%  37.500  25%  12.500 |
|  |  |  |
| Tổng giá phí công ty R bỏ ra mua công ty Q  Trong đó:  - Phần giá phí của công ty mẹ (75%x70.000)  - Phần giá phí của cổ đông không kiểm soát | 70.000    52.500  17.500 |  |

Chênh lệch giữa giá phí của cổ đông không kiểm soát và phần tài sản thuần được sở hữu trong công ty Q: 17.500 - 12.500 = 5.000

(2) Bút toán điều chỉnh

a. Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con Q

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ LTTM  Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi bán công ty con) | 10.000  2.000  5.000  53.000 |  |
| Có đầu tư vào Q |  | 70.000 |

Lưu ý rằng các kỳ sau, thay vì ghi giảm doanh thu hoạt động tài chính thì phải ghi giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

b. Loại trừ khoản đầu tư vào công ty con R

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  Nợ LTTM | 15.000  15.000  7.500 |  |
| Có đầu tư vào R |  | 37.500 |

c. Lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong công ty R

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 5.000  15.000 |  |
| Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát |  | 20.000 |

d. Điều chỉnh Lợi ích của cổ đông không kiểm soát và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối do bán công ty con Q

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát | 5.000 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |  | 5.000 |

đ. Bút toán kết chuyển: Do bút toán a ghi giảm doanh thu hoạt động tài chính 53.000 nên phải thực hiện bút toán kết chuyển

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) | 53.000 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) |  | 53.000 |

Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Cty P | Cty Q | Cty R | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Đầu tư vào Q | - | - | 70.000 |  | 70.000a | - |
| Đầu tư vào R | 37.500 |  |  |  | 37.500b | - |
| Lợi thế thương mại | - | - | - | 5.000a  7.500b |  | 12.500 |
| Tài sản thuần khác | 125.500 | 50.000 | 10.000 |  |  | 185.500 |
|  | 163.000 | 50.000 | 80.000 |  |  | 198.000 |
| Vốn cổ phần | 60.000 | 10.000 | 20.000 | 10.000a  15.000b  5.000c |  | 60.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 103.000 | 40.000 | 60.000 | 2.000a  15.000b  15.000c  53.000đ | 5.000d | 123.000 |
| Lợi ích của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 5.000d | 20.000c | 15.000 |
|  | 163.000 | 50.000 | 80.000 |  |  | 198.000 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Lãi từ bán công ty Q | 53.000 | - | - | 53.000a |  | - |
|  |  |  |  |  | 53.000e |  |

Bảng cân đối kế toán hợp nhất trước khi tái cấu trúc

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty P | Công ty Q | Công ty R | Hợp nhất |
| Đầu tư vào Q theo giá gốc | 17.000 | - | - | - |
| Đầu tư vào R theo giá gốc | 37.500 | - | - | - |
| Tài sản thuần khác | 55.500 | 50.000 | 80.000 | 185.500 |
| LTTM |  |  |  | 12.500 |
| **Cộng** | **110.000** | **50.000** | **80.000** | **198.000** |
| Vốn cổ phần | 60.000 | 10.000 | 20.000 | 60.000 |
| LNST chưa phân phối | 50.000 | 40.000 | 60.000 | 118.000 |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 20.000 |
| **Cộng** | **110.000** | **50.000** | **80.000** | **198.000** |

Bảng cân đối kế toán hợp nhất sau khi tái cấu trúc

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Công ty P | Công ty Q | Công ty R | Hợp nhất |
| Đầu tư vào Q theo giá gốc | - |  | 70.000 | - |
| Đầu tư vào R theo giá gốc | 37.500 | - | - | - |
| Tài sản thuần khác | 125.500 | 50.000 | 10.000 | 185.500 |
| LTTM |  |  |  | 12.500 |
| **Cộng** | **163.000** | **50.000** | **80.000** | **198.000** |
| Vốn cổ phần | 60.000 | 10.000 | 20.000 | 60.000 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 50.000 | 40.000 | 60.000 | 123.000 |
|  | 53.000 |  |  |  |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 15.000 |
| **Cộng** | **163.000** | **50.000** | **80.000** | **198.000** |

**21. Ví dụ 21: Minh họa việc chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ (Điều 60)**

***21.1. Ví dụ 21a: Phân tích ảnh hưởng của các yếu tố tới chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ do chuyển đổi báo cáo tài chính:***

Công ty mẹ tại Vương quốc Anh đã mua 100% công ty con của Mỹ vào ngày 31/12/20X3, không phát sinh lợi thế thương mại khi mua công ty con. Bảng cân đối kế toán của công ty con như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | USD | USD |
|  | 31.12.20X3 | 31.12.20X4 |
| Tài sản thuần  Vốn cổ phần  LNSTCPP | 10,000  4,000  6,000  10,000 | 14,000  4,000  10,000  14,000 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Tỷ giá hối đoái: | 31.12.20X3  Trung bình 20X4:  31.12.20X4 | £ = $2.00  £ = $1.94  £ = $1.90 |

Chênh lệch tỷ giá chuyển đổi báo cáo tài chính phát sinh trong năm 20X4 được xác định như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Tài sản thuần tại 31.12.20X3 | Lợi nhuận trong năm | Tài sản thuần tại 31.12.20X4 |
| $10,000 | $4,000 | $14,000 |

Đồng tiền trên BCTC của công ty con là USD nhưng giá trị khi hợp nhất vào báo cáo của tập đoàn thì phải chuyển sang đồng sterling.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| $10,000  2.0  £5,000 | $4,000  1.94  + £2,062 ≠ | $14,000  1.90  £7,368 |

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính là £306 phát sinh từ các yếu tố sau

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Năm hiện hành |  | Năm trước |  | Chênh lệch £ |
| Vốn cổ phần | $4,000  1.90 | - | $4,000  2.0 |  |  |
| Chênh lệch tỷ giá | £2,105 | - | £2,000 | = | 105 |
| Lợi nhuận sau thuế CPP | $6,000  1.90 | - | $6,000  2.0 |  |  |
| Chênh lệch tỷ giá | £3,158 | - | £3,000 | = | 158 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | BCĐKT | | BCKQHĐKD | |
| Lợi nhuận sau thuế trong năm | $4,000  1.90  £2,105 | -    - | $4,000  1.94  £2,062 | 43 |
| Chênh lệch tỷ giá được trình bày trong BCĐKT hợp nhất | | | | 306 |
|  |  |  |  |  |

Bút toán hợp nhất:

- Chênh lệch do chuyển đổi về sự chuyển đổi lại tài sản thuần đầu kỳ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | £105  £158 |  |
| Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái |  | £263 |

- Chênh lệch do chuyển đổi đưa vào lợi nhuận trong năm

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | £43 |  |
| Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái |  | £43 |

Chú ý rằng đây là trường hợp công ty con bị sở hữu toàn bộ (100%) nên tất cả chênh lệch do chuyển đổi BCTC đưa vào khoản mục chênh lệch tỷ giá trong Bảng cân đối kế toán tập đoàn. Nếu công ty con chỉ bị sở hữu 80% thì chỉ 80% số này được chuyển vào chênh lệch tỷ giá, phần còn lại điều chỉnh cho lợi ích của cổ đông không chi phối. Bảng cân đối kế toán của công ty con tại 31.12.20X4 được chuyển đổi sang đồng tiền kế toán của công ty mẹ như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 31.12.20X4 | Điều chỉnh | | 31.12.20X4 |
|  |  | Nợ | Có |  |
|  | £ | £ | £ | £ |
| Tài sản thuần | 7,368 |  |  | 7,368 |
| Vốn cổ phần | 2,105 | 105 |  | 2,000 (a) |
| LNSTCPP | 5,263 | 201 |  | 5,062 (b) |
| CLTG do chuyển đổi | - | - | 306 | 306 |
|  | 7,368 | 306 | 306 | 7,368 |

Sự thay đổi trong giá trị tài sản thuần đã được phản ánh rõ là do lợi nhuận trong năm (£2,062)và chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi (£306).

Ghi chú:

(a) Vốn cổ phần £2,000 là giá trị đồng sterling ban đầu khi công ty con ở Mỹ được mua.

(b) Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối gồm:

|  |  |
| --- | --- |
|  | £ |
| Số dư tại ngày mua (6.000/2.0)  Lợi nhuận năm 20X4 trên P/L | 3,000  2,062  5,062 |

***21.2. Ví dụ 21b: Phân tích ảnh hưởng của các yếu tố tới chênh lệch tỷ giá lũy kế qua các kỳ do chuyển đổi báo cáo tài chính.***

Dựa trên tình huống ở ví dụ 21c, giả định rằng Bảng cân đối kế toán của công ty con năm 20X5 như sau.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 31.12.20X4 | 31.12.20X5 |
| Tài sản thuần | 14,000 | 19,000 |
|  |  |  |
| Vốn cổ phần  LNSTCPP | 4,000  10,000  14,000 | 4,000  15,000  19,000 |

Tỷ giá tại ngày 31.12.20X5 là:    £ = $1.75

Tỷ giá trung bình của năm 20X5 là £ = $1.80

Xác định chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con lũy kế tới 31/12/20X5 được thực hiện như sau:

- Chênh lệch chuyển đổi phát sinh trong năm 20X5 từ sự chuyển đổi lại tài sản thuần đầu kỳ:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Năm hiện tại £ |  | Năm trước £ |  | Chênh lệch |
| Vốn cổ phần | ($4,000  (1.75 | - | $4,000)  1.90) |  |  |
| Chênh lệch tỷ giá | £2,286 | - | 2,105 | = | 181 |
| Lợi nhuận sau thuế CPP | ($10,000  (1.75 | - | $10,000)  1.90) |  |  |
| Chênh lệch tỷ giá | £5,714 | - | 5,263 | = | 451 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | BCĐKT | | BCKQHĐKD | |
| Lợi nhuận sau thuế trong năm | $5,000  1.75  £2,857 | -    - | $5,000  1.80  £2,778 | 79 |
| Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong năm | | | | 711 |
|  |  |  |  |  |

- Bút toán điều chỉnh khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất:

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X4 được mang sang 20X5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | £105  £201 |  |
| Có Chênh lệch tỷ giá |  | £306 |

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC trong năm 20X5 (Bút toán 2).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Vốn cổ phần  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (451+79) | £181  £530 |  |
| Có Chênh lệch tỷ giá |  | £711 |

Tổng chênh lệch tỷ giá lũy kế do chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại 31.12.20X5 sẽ là:

- Lãi Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X4: £306

- Lãi Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC năm 20X5: £711

- Tổng lãi Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC £1,017

Bảng cân đối kế toán của công ty con tại 31.12.20X5 được chuyển đổi sang đồng tiền kế toán của công ty mẹ như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 31.12.20X5 | Điều chỉnh |  | Tập đoàn |
|  | £ | Nợ | Có | £ |
| **Tài sản thuần** | **10,857** |  |  | **10,857** |
| Vốn cổ phần | 2,286 | (1) 105  (2) 181 |  | 2,000 |
| LNSTCPP | 8,571 | (1) 201  (2) 530 |  | 7.840 |
| CLTG do chuyển đổi  **Cộng** | **10,857** |  | (1) 306  (2) 711 | **10,857** |

Ghi chú:

(a) Vốn cổ phần £2,000 là số tiền Bảng Anh gốc khi mua công ty con tại Mỹ.

|  |  |
| --- | --- |
| (b) Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối bao gồm: | £ |
| - Số dư tại ngày mua  Lợi nhuận sau thuế trong BCKQHĐKD năm 20X4  Lợi nhuận sau thuế trong BCKQHĐKD năm 20X5 (5,000/1.80)  **Cộng** | 3,000  2,062  2,778  **7,840** |

***21.3. Ví dụ 21c: Xác định chênh lệch tỷ giá của Lợi thế thương mại khi mua công ty con ở nước ngoài: Lợi thế thương mại được coi là tài sản của công ty con và chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ:***

- Ngày 30/06/20X3 công ty X mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của công ty Y ở Bỉ với giá 280.000.000 đ. Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam tại ngày mua (30/6/20X3) là 1€ = 19.500 đ. Giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty Y tại ngày mua là 15.000 €. Trong đó: Vốn đầu tư của chủ sở hữu: 12.000 €; Lợi nhuận chưa phân phối: 3.000 €.

- Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam:

+ Tại ngày 31/12/20X6 là 1€ =  20.000 đ.

+ Trung bình cả năm 20X6 là 1€ = 19.800 đ.

+ Tại ngày 31/12/20X5 là 1€ = 19.700 đ.

Lợi thế thương mại phát sinh được coi là tài sản của công ty con ở nước ngoài, được tính theo đơn vị tiền tệ của cơ sở nước ngoài (đồng EUR), được phân bổ trong vòng 10 năm và được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ như sau:

- Giá mua công ty con Y (280.000.000 đ: 20.000) = 14.000 €

- Phần sở hữu của công ty X trong giá trị tài sản thuần của công ty Y:

80% x (12.000 + 3.000) = 12.000 €

- Lợi thế thương mại = 2.000 €

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Euro | Tỷ giá | VND |
| Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/20X5 là:  2000€ - (2000€/10 x 2,5 năm) | 1.500 € | 19.700 | 29.550.000 |
| Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong năm 20X6 | 200 € | 19.800 | 3.960.000 |
| Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/20X6 là:  2000€ - (2000 €/10 x 3,5 năm) | 1.300 € | 20.000 | 26.000.000 |

Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi LTTM được xác định như sau:

- Giá trị LTTM chưa phân bổ hết tại 31/12/20X6 nếu xác định trên cơ sở lấy giá trị còn lại của LTTM tại 31/12/20X5 trừ đi số phân bổ trong năm 20X6:

LTTM chưa phân bổ hết = 29.550.000 - 3.960.000 = 25.590.000

- Giá trị còn lại của LTTM khi quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ năm 20X6 được xác định là: 26.000.000

- Chênh lệch tỷ giá do quy đổi LTTM theo tỷ giá cuối kỳ 20X6 được xác định là: 26.000.000 - 25.590.000 = 410.000

- Bút toán ghi nhận chênh lệch chuyển đổi phát sinh của lợi thế thương mại:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Lợi thế thương mại | 410.000 |
| Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái (phát sinh do chuyển đổi) | 410.000 |

**22. Ví dụ 22: Minh họa phương pháp vốn chủ sở hữu khi trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (từ Điều 64 đến Điều 67)**

***22.1. Ví dụ 22a:*** Ngày 1/1/20X4, công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty B do đó công ty B là công ty liên kết của công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

Tại ngày mua, công ty B có Bảng cân đối kế toán như sau:

*Đơn vị: Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
| Tiền | 10.000 | 10.000 |
| Các khoản phải thu | 40.000 | 40.000 |
| Hàng tồn kho | 80.000 | 80.000 |
| TSCĐ (Giá trị còn lại) | 190.000 | 270.000 |
| **Tổng tài sản** | **320.000** | **400.000** |
| Nợ phải trả | 70.000 | 70.000 |
| Vốn chủ sở hữu | 250.000 | 330.000 |
| **Tổng nguồn vốn** | **320.000** | **400.000** |

- Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh giá trị khoản đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Thời gian khấu hao TSCĐ căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ.

- TSCĐ khấu hao là 10 năm; Trong năm công ty được nhận 400 triệu đồng cổ tức từ công ty liên kết.

**Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Nội dung phân bổ | Chênh lệch | Thời gian phân bổ | Năm X4 | Năm X5 | Năm X6 | ….... |
| - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ | 32.000 | 10 năm | 3.200 | 3.200 | 3.200 |  |
| - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả khác | - | - |  |  |  |  |
| Tổng số phân bổ hàng năm |  |  | 3.200 | 3.200 | 3.200 |  |

a) Giả sử trong năm 20X4, công ty B có lợi nhuận sau thuế là 20.000 và đã trả cổ tức cho công ty A là 400, công ty A phải phản ánh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Phần lãi hoặc lỗ của công ty A trong công ty liên kết B trong năm 20X4 | = 40%x 20.000 = 8.000 |

**Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết Công ty liên kết B năm 20X4**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| STT | Nội dung điều chỉnh | Năm nay | Năm trước |
| 1 | Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết | 8.000 |  |
| 2 | Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ | (3.200) |  |
| 3 | Lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận | (400) |  |
| 4 | Lãi từ giao dịch mua giá rẻ |  |  |
| 5 | Cộng các khoản điều chỉnh | 4.400 |  |

Sau khi xác định được tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư trong công ty liên kết A trong năm 20X4, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 4.400 |
| Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 4.400 |

b) Giả sử trong năm 20X5, công ty liên kết không lãi, không lỗ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết đối với số đã điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ trước, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 4.400 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 4.400 |

c) Giả sử trong năm 20X5, công ty liên kết tiếp tục có lãi sau thuế 5.000, phần sở hữu của công ty A sẽ là 2.000. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư đối với số điều chỉnh tăng lũy kế đến cuối kỳ trước và số sở hữu trong lãi của công ty liên kết kỳ báo cáo, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 6.400 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước  Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 4.400  2.000 |

d) Giả sử trong năm 20X6, công ty liên kết bị lỗ 1.000, phần sở hữu của công ty A trong lỗ sẽ là 400. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A phải điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư đối với số điều chỉnh tăng lũy kế đến cuối kỳ trước và điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư đối với số sở hữu trong lỗ của công ty liên kết kỳ báo cáo, ghi:

- Điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết đến cuối kỳ trước, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 6.400 |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 6.400 |

- Điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết kỳ này do công ty liên kết lỗ, ghi:

|  |  |
| --- | --- |
| Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết | 400 |
| Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết | 400 |

***22.2. Ví dụ 22b - Giao dịch bán hàng hóa theo chiều xuôi***

Ngày 1/1/20X5, nhà đầu tư A là một công ty mẹ đã mua 20% tài sản thuần của công ty X và trở thành nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể của công ty X. Năm 20X5, nhà đầu tư A bán hàng hóa cho công ty X như sau:

- Doanh thu bán hàng: 10 tỷ đồng;

- Giá vốn hàng bán: 6 tỷ đồng;

- Lãi ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư: 10 tỉ - 6 tỉ = 4 tỷ đồng;

- Thuế suất thuế TNDN 25%.

Xác định số lợi nhuận chưa thực hiện và lập bút toán loại trừ lãi của nhà đầu tư phát sinh từ giao dịch trong 2 trường hợp sau: (1) Đến cuối năm, công ty liên kết chưa bán hàng hóa mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba; (2) Đến cuối năm công ty liên kết đã bán 70% số hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba.

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

- Trường hợp (1): Số lãi chưa thực hiện là **4.000 triệu x 20% = 800 triệu đồng**.

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

+ Số lãi tương ứng với tỷ lệ hàng hóa đã bán: 4.000 triệu x 70% = 2.800 triệu

|  |  |
| --- | --- |
| + Số lãi của số hàng chưa được bán ra tương ứng với phần sở hữu của các bên khác trong công ty liên kết: 4.000 triệu x 30% x 80% | = 960 triệu |
| Cộng lãi đã thực hiện: | 3.760 triệu |
| **Lãi chưa thực hiện: 4.000 triệu - 3.760 triệu** | **240 triệu** |

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

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ: 10.000 triệu x 30% x 20% = | 600 |  |
| Có Giá vốn hàng bán:                                    6.000 triệu x 30% x 20% =  Có Doanh thu chưa thực hiện |  | 360  240 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (240 x 25%) | 60 |  |
| Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại |  | 60 |

c) Giả sử năm 20X6 công ty liên kết bán nốt 30% hàng mua của nhà đầu tư cho một bên thứ ba, bút toán điều chỉnh như sau:

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Giá vốn hàng bán:  Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước | 360  240 |  |
| Có Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ: |  | 600 |

- Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã ghi nhận từ kỳ trước

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại | 60 |  |
| Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước |  | 60 |

***22.3. Ví dụ 22c - Giao dịch bán hàng hóa theo chiều ngược***

Sử dụng số liệu của ví dụ trên nhưng người bán là công ty liên kết. Giả sử cuối năm 20X5 nhà đầu tư mới bán được 70% hàng mua của công ty liên kết ra bên ngoài. Báo cáo tài chính của công ty liên kết ghi nhận khoản lãi là 4 tỷ đồng, phần sở hữu tương ứng của nhà đầu tư trong lãi của công ty liên kết là: 4 tỷ đồng x 20% = 800 triệu.

a) Nhà đầu tư căn cứ phần lãi được hưởng ghi tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Đầu tư vào công ty liên kết | 800 |  |
| Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết. |  | 800 |

b) Việc xác định số lãi phải loại trừ được thực hiện tương tự như ví dụ 22b là 240 triệu, nhà đầu tư điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh liên kết | 240 |  |
| Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết |  | 240 |

c) Năm 20X6, khi bán hết 30% số hàng tồn kho mua của công ty liên doanh, liên kết ra bên ngoài, nhà đầu tư chuyển lãi chưa thực hiện năm trước thành thực hiện năm nay, ghi nợ:

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

Có Phần lãi hoặc lỗ của trong công ty liên doanh, liên kết.

**23. Ví dụ 23: Minh họa Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất**

***23.1. Ví dụ 23a: Điều chỉnh ảnh hưởng trực tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư (Điều 72).***

Trình bày luồng tiền mua, thanh lý công ty con:

- Công ty mẹ thanh lý toàn bộ một công ty con với giá 75 tỷ VND. Hình thức thanh toán mà bên mua trả cho công ty mẹ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Trái phiếu  Tiền | 48 tỷ  27 tỷ  75 tỷ |

Tại thời điểm thanh lý, công ty con có số dư tiền là 5 tỷ.

Chỉ tiêu “Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 22 tỷ (27 tỷ - 5 tỷ).

= Công ty mẹ mua một công ty con với giá 100 tỷ VND, hình thức thanh toán của công ty mẹ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| Phát hành cổ phiếu cho bên bán (giá trị hợp lý):  Thanh toán bằng tiền:  Thanh toán bằng tài sản phi tiền tệ (giá trị hợp lý): | 60 tỷ  30 tỷ  10 tỷ  100 tỷ |

Tại thời điểm mua, công ty con có số dư tiền là 12 tỷ.

Chỉ tiêu “Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được trình bày là 18 tỷ (30 tỷ - 12 tỷ) bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (…).

***23.2. Ví dụ 23b: Điều chỉnh ảnh hưởng gián tiếp của giao dịch mua, thanh lý các công ty con đến các luồng tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất (Điều 73).***

Dưới đây là thông tin được lấy từ Bảng cân đối kế toán hợp nhất của công ty Mẹ, biết rằng toàn bộ TSCĐ hữu hình mua trong kỳ đã được thanh toán bằng tiền.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Số cuối kỳ | Số đầu kỳ |
| TSCĐ hữu hình | 15tỷ | 12tỷ |

a) Nếu Công ty mẹ không mua hoặc thanh lý công ty con trong kỳ và toàn bộ giá trị TSCĐ hữu hình mua đã được trả bằng tiền thì chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” trên BCLCTT hợp nhất sẽ được trình bày là 3 tỷ.

b) Nếu công ty mẹ có mua một công ty con trong kỳ, tại ngày mua công ty con có giá trị TSCĐ hữu hình được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán là 2 tỷ thì giá trị TSCĐ hữu hình mua trong kỳ được trình bày trong chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất sẽ được xác định như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ  - Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con  - Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh  - Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ  - Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ | 12 tỷ  2 tỷ  14 tỷ  15 tỷ  1 tỷ |

Mặc dù tổng giá trị TSCĐ hữu hình tại thời điểm cuối kỳ đã tăng thêm 3 tỷ so với thời điểm đầu kỳ nhưng tập đoàn thực sự không bỏ ra 3 tỷ để mua TSCĐ hữu hình vì 2 tỷ giá trị TSCĐ hữu hình tăng thêm là phát sinh từ việc mua công ty con (Tập đoàn không mua đất mà mua công ty con).

c)  Ngoài các thông tin đã được cung cấp trong phần (a) và (b), trong kỳ công ty mẹ còn thanh lý một công ty con. Tại ngày thanh lý, giá trị TSCĐ hữu hình của công ty con là 3 tỷ. Chỉ tiêu “Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác” sẽ được xác định như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| - Giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ  - Giá trị TSCĐ hữu hình tăng từ việc mua công ty con  - Giá trị TSCĐ hữu hình giảm từ việc bán công ty con  - Tổng giá trị TSCĐ hữu hình đầu kỳ được điều chỉnh  - Giá trị TSCĐ hữu hình cuối kỳ  - Tiền mua TSCĐ hữu hình trong kỳ | 12 tỷ  2 tỷ  (3) tỷ  11 tỷ  15 tỷ  4 tỷ |

Chỉ tiêu “Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ” không có số liệu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất vì thực chất tập đoàn không bán TSCĐ hữu hình, tập đoàn chỉ thanh lý công ty con.

23.3. Ví dụ 23c: Lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

Công ty mẹ đã trả 82.000.000VND cổ tức trong năm 20X2. Khấu hao tài sản cố định trong năm là 78.000.000VND, và không bao gồm khấu hao của TSCĐ phát sinh từ việc mua công ty con. TSCĐ mua bằng tiền trong kỳ với giá trị 463.000.000VND. Trong kỳ không có tài sản thanh lý. Tại thời điểm 31/12/20X2, giá mua cổ phiếu của công ty con là 1.086.000.000VND, công ty mẹ đã thanh toán như sau: Phát hành trái phiếu trị giá 695.000.000; Phát hành 12.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000 với giá trị hợp lý 28.000; Trả bằng tiền 55.000.000.

Dưới đây là Báo cáo tài chính của công ty mẹ và một công ty con sở hữu toàn bộ được mua tại thời điểm 31/12/20X2.

*Đơn vị tính: Triệu VND*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Bảng cân đối kế toán | Hợp nhất | | Công ty con |
|  | 31/12/20X2 | 31/12/20X1 | 31/12/20X2 |
| Tiền mặt và tiền gửi NH  Phải thu khách hàng  Hàng tồn kho | 7  2.658  1.735 | 14  2.436  1.388 | 7  185  306 |
| TSCĐ | 4.764 | 3.685 | 694 |
| Lợi thế thương mại | 42 |  |  |
|  |  |  |  |
| Đầu tư vào cty liên kết | 2.195 | 2.175 |  |
| **Cộng** | **11.401** | **9.698** | **1.192** |
| Phải trả người bán | 1.915 | 1.546 | 148 |
| Vay ngắn hạn | 222 | 343 |  |
| Phải trả thuế | 235 | 200 |  |
| Thuế hoãn lại phải trả | 111 | 180 |  |
| Vay dài hạn | 1.348 | 653 |  |
|  |  |  |  |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 4.896 | 4.776 | 400 |
| Thặng dư vốn cổ phần | 216 |  |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa PP | 2.458 | 2.000 | 644 |
| **Cộng** | **11.401** | **9.698** | **1.192** |
| **Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20X2 như sau** | | | |
|  |  | *Đơn vị tính: Triệu đồng* | |
| Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh |  | 546 |  |
| Lợi nhuận từ công ty liên kết |  | 50 |  |
| Lợi nhuận trước thuế |  | 596 |  |
| Thuế TNDN |  | (56) |  |
| Lợi nhuận sau thuế |  | 540 |  |

**Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X2**

|  |  |
| --- | --- |
| Lợi nhuận trước thuế  Trừ: lợi nhuận của các công ty liên kết  Cộng: khấu hao  Tăng hàng tồn kho (1.735-(1.388 + 306))  Tăng phải thu khách hàng (2.658-(2.436 + 185))  Tăng phải trả người bán (1.915-(1.546 + 148))  Tiền tạo ra từ hoạt động kinh doanh  Thuế đã nộp (phân tính toán số 1)  **Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh** | 596  (50)  78  (41)  (37)  221  767  (90)  **677** |
|  |  |
| Tiền mua TSCĐ  Cổ tức nhận được từ các công ty liên kết  Tiền mua công ty con (55 - 7)  **Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư** | (463)  30  (48)  **(481)** |
|  |  |
| Trả cổ tức  Trả vay ngắn hạn  **Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính** | (82)  (121)  **(203)** |
|  |  |
| **Lưu chuyển tiền thuần trong năm**  **Tiền và tương đương tiền tồn đầu năm**  **Tiền và tương đương tiền tồn cuối năm** | **(7)**  **14**  **7** |

Ghi chú: Mua công ty con

|  |  |
| --- | --- |
| Giá trị tài sản thuần:  TSCĐ  Lợi thế thương mại (1.086 - 1.044)  Hàng tồn kho  Phải thu khách hàng  Tiền mặt và tiền gửi ngân hàng  Phải trả người bán | Triệu VND  694  42  306  185  7  (148)  1.086 |
| Giá mua: |  |
| Phát hành trái phiếu  Cổ phiếu (12.000 x28.000)  Tiền | 695  336  55  1.086 |

Tính toán:

- Thuế đã nộp = Tổng thuế phải trả (hiện hành và hoãn lại) đầu kỳ + thuế phải nộp trong kỳ - Tổng thuế (Hiện hành và hoãn lại) phải trả cuối kỳ = (180 + 200) + 56 - (235 + 111) = 90;

- Cổ tức được chia từ công ty liên kết: Dư đầu kỳ + lợi nhuận phát sinh - dư cuối kỳ = 2.175 + 50 - 2.195 = 30.