

Số: 21/2006/TT-BTC

Hà Nội, ngày 20 tháng 3 năm 2006

THÔNG TƯ

Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

Căn cứ Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5);

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện ba (03) chuẩn mực kế toán (đợt 5) áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước. Chuẩn mực kế toán số 19 “Hợp đồng bảo hiểm” sẽ hướng dẫn sau.

I. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC

“HỢP NHẤT KINH DOANH”

A. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Các hình thức hợp nhất kinh doanh

- Hợp nhất kinh doanh để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

- + Một doanh nghiệp mua cổ phần của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác;
- + Một doanh nghiệp mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác.

- Việc thanh toán giá trị mua, bán trong quá trình hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện bằng hình thức phát hành công cụ vốn, thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền, chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc hình thành một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất, kiểm soát các tài sản thuần đã được chuyển giao hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

- Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Hợp nhất kinh doanh có thể không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, như hợp nhất kinh doanh liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương

mai (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó.

2. Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải hạch toán theo phương pháp mua.

Phương pháp mua gồm 3 bước:

Bước 1: Xác định bên mua;

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh;

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Bước 1: Xác định bên mua

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác. Việc xác định bên mua phải thực hiện theo quy định từ đoạn 17 đến đoạn 23 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh

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

Bên mua xác định giá phí hợp nhất kinh doanh theo quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh, trong đó cần chú ý các nội dung sau:

1. Bên mua có thể trao đổi các tài sản sau trong hợp nhất kinh doanh: Tiền, trái phiếu, cổ phiếu hoặc các tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua. Trừ trường hợp thanh toán bằng tiền, còn mọi khoản thanh toán bằng tài sản khác thường phát sinh các khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản này.

- Nếu thanh toán bằng trái phiếu (Tỷ lệ lãi trên trái phiếu có thể khác với tỷ lệ lãi trên thị trường), khoản phụ trội hoặc chiết khấu (nếu có) phải được tính vào giá trị của trái phiếu và ghi tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư.

- Nếu thanh toán bằng cổ phiếu (Mệnh giá cổ phiếu thường khác với giá trị thị trường):

+ Nếu cổ phiếu đó đã được niêm yết trên thị trường thì giá công bố tại ngày trao đổi của cổ phiếu đã niêm yết là giá trị hợp lý của cổ phiếu đó;

+ Nếu có bằng chứng và cách tính toán khác cho thấy giá đã công bố tại ngày trao đổi là không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá đã công bố cho cổ

phiếu đó do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của cổ phiếu đó có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

- Nếu thanh toán bằng tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua, kể cả là tài sản phải khấu hao, chứng khoán đầu tư hoặc các tài sản đầu tư khác (Như bất động sản đầu tư) đều phải tính theo giá trị hợp lý.

2. Nếu việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được xác định về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi. Khi đó giá phí hợp nhất kinh doanh phải cộng (+) thêm phần phụ trội hoặc trừ (-) đi phần chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

3. Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

4. Không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh:

- Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua;

- Chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh;

- Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính;

- Chi phí phát hành công cụ vốn.

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong hợp nhất kinh doanh đều ghi nhận theo giá trị hợp lý. Việc xác định giá trị hợp lý của từng loại tài sản, nợ phải trả, nợ tiềm tàng theo hướng dẫn trong đoạn A16 của Phụ lục A Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

1. Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ tài sản thuần của bên bị mua hoặc bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và bên bị mua mất đi sau hợp nhất).

Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua chỉ lập báo cáo tài chính tại ngày mua, cụ thể cho từng hình thức như sau:

1.1 Nếu sau khi hợp nhất, chỉ còn doanh nghiệp mua tồn tại, doanh nghiệp bị mua mất đi thì toàn bộ tài sản, nợ phải trả của doanh nghiệp bị mua chuyển

cho doanh nghiệp mua và doanh nghiệp bị mua giải thể (Ví dụ: Công ty A mua toàn bộ tài sản thuần của Công ty B, sau hợp nhất công ty B giải thể, chỉ còn Công ty A với cơ cấu mới). Hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh, một số tài sản thuần của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mua. Khi đó bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được đã mua và nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp mua (Công ty A) trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Trường hợp phát sinh bất lợi thương mại do giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận. Khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

1.2 Nếu sau khi hợp nhất, các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không còn tồn tại, mà lập nên một doanh nghiệp mới. Toàn bộ tài sản, nợ phải trả của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất chuyển cho doanh nghiệp mới (Ví dụ: Công ty A và Công ty B hợp nhất với nhau thành lập ra Công ty C. Sau hợp nhất Công ty A và Công ty B đều giải thể. Công ty C có tên gọi mới. Các hoạt động của công ty C là sự kết hợp các hoạt động của Công ty A và Công ty B trước đây). Trường hợp này một trong các đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất (Ví dụ công ty A) sẽ được xác định là bên mua. Tại ngày mua bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và lợi thế thương mại (nếu có) trên báo cáo tài chính riêng của mình như trường hợp (1.1).

2. Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua là công ty mẹ, bên bị mua là công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và sau hợp nhất 2 bên vẫn tồn tại và hoạt động riêng biệt):

- Nếu sau khi hợp nhất, cả 2 doanh nghiệp cùng hoạt động riêng biệt, nhưng có mối liên quan về kiểm soát thì khi đó sẽ hình thành quan hệ mẹ - con. Công ty nắm được quyền kiểm soát công ty còn lại là công ty mẹ (bên mua), và công ty bị kiểm soát là công ty con (bên bị mua). Khi đó công ty mẹ sẽ hạch toán phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và ghi nhận tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị hợp lý. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được gọi là lợi thế thương mại và

phản ánh tương tự như trường hợp (1.1) nhưng trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn chứ không phản ánh trên báo cáo tài chính riêng của bên mua.

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua là công ty mẹ không phải lập báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày mua mà phải là BCTC riêng và BCTC hợp nhất tại thời điểm sớm nhất theo quy định hiện hành.

B. PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN MỘT SỐ NGHIỆP VỤ KINH TẾ CHỦ YẾU PHÁT SINH TRONG QUÁ TRÌNH HỢP NHẤT KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP ĐƯỢC XÁC ĐỊNH LÀ BÊN MUA

1. Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con

1.1 Kế toán giá phí hợp nhất kinh doanh ở bên mua

Tại ngày mua, bên mua sẽ xác định và phản ánh giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Đồng thời bên mua là công ty mẹ sẽ ghi nhận phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con.

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 121...

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, nếu giá phát hành (Theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi lớn hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu).

- Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (theo mệnh giá).

- Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112- Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112.

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng cách trao đổi các tài sản của mình với bên bị mua:

+ Trường hợp trao đổi bằng TSCĐ, khi đưa TSCĐ đem trao đổi, kế toán ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đưa đi trao đổi)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (Nguyên giá).

Đồng thời ghi tăng thu nhập khác và tăng khoản đầu tư vào công ty con do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 – Thu nhập khác (Giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

+ Trường hợp trao đổi bằng sản phẩm, hàng hoá, khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156...

Đồng thời phản ánh doanh thu bán hàng và ghi tăng khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ TK 221- Đầu tư vào công ty con

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311) (nếu có).

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng việc phát hành trái phiếu:

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu theo mệnh giá, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 343 – Trái phiếu phát hành (3431 - Mệnh giá trái phiếu).

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có phụ trội, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Theo mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3433- Phụ trội trái phiếu (Phần phụ trội).

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có chiết khấu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Phần chiết khấu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu (Theo mệnh giá trái phiếu).

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí tư vấn pháp lý, thẩm định giá..., kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 331 ...

1.2 Kế toán các khoản điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai

Thoả thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh khi xảy ra một hoặc nhiều sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản điều chỉnh này có thể phụ thuộc vào việc duy trì hay đạt được một mức độ lợi nhuận nhất định trong tương lai hay phụ thuộc vào giá thị trường của các công cụ tài chính đã phát hành và đang được duy trì. Cụ thể:

(1) Thông thường, có thể ước tính được một cách đáng tin cậy giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh mặc dù có thể còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Sau đó nếu không xảy ra sự kiện trong tương lai hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.

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

- Tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai theo thoả thuận hợp nhất kinh doanh, nếu phải điều chỉnh tăng giá phí hợp nhất kinh doanh do bên mua phải trả thêm tiền hoặc cổ phiếu cho bên bị mua, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo số chênh lệch giữa mệnh giá lớn hơn giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm) (ghi theo giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Nếu phát hành thêm cổ phiếu – ghi theo số chênh lệch giữa mệnh giá nhỏ hơn giá trị hợp lý của cổ phiếu)

Có TK 111, 112... (Nếu trả thêm bằng tiền).

- Nếu trả thêm cho bên bị mua bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm)

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Theo giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (33311).

Đồng thời, phản ánh trị giá vốn sản phẩm, hàng hoá xuất kho giao cho bên bị mua, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156.

- Nếu trả thêm cho bên bị mua bằng TSCĐ, kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Phần giá phí hợp nhất kinh doanh tăng thêm)

Có TK 711 – Thu nhập khác

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (33311).

Đồng thời phải ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Giá trị còn lại)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)

Có TK 211- TSCĐ hữu hình (Nguyên giá).

- Trường hợp được điều chỉnh giảm giá phí hợp nhất kinh doanh do bên mua được thu thêm tiền hoặc tài sản của bên bị mua, kế toán bên mua ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 155, 156, 211...

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

(3) Trường hợp bên mua được yêu cầu trả thêm cho bên bị mua một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua (Ví dụ: Khi bên mua đảm bảo về giá thị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh và được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu). Trường hợp này, không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu là các công cụ vốn thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được giảm trừ tương ứng vào giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Nếu là công cụ nợ thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được ghi giảm khoản phụ trội hoặc ghi tăng khoản chiết khấu khi phát hành ban đầu.

Tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai theo thoả thuận hợp nhất kinh doanh, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

- Nếu bên mua phải phát hành bổ sung cổ phiếu để khôi phục giá trị cổ phiếu đã xác định ban đầu cho bên bị mua do bị giảm giá, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có TK 4111 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu..

- Nếu bên mua phải phát hành bổ sung trái phiếu để khôi phục giá trị trái phiếu đã xác định ban đầu cho bên bị mua do bị giảm giá, ghi:

+ Nếu trái phiếu phát hành bổ sung được ghi giảm khoản phụ trội trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Nếu trái phiếu phát hành bổ sung được ghi tăng khoản chiết khấu trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Nếu số tiền trả thêm cho bên bị mua được ghi giảm trừ vào khoản phụ trội trái phiếu hoặc ghi tăng vào khoản chiết khấu trái phiếu tương ứng với số trái phiếu đã phát hành bị giảm giá, ghi:

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Nếu được ghi tăng chiết khấu trái phiếu)

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Nếu được ghi giảm phụ trội trái phiếu)

Có các TK 111, 112...

2. Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con

2.1 Nguyên tắc chung

- Tại ngày mua, bên mua sẽ xác định và phản ánh giá phí hợp nhất kinh doanh tương tự như trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con. Đồng thời doanh nghiệp mua phải ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng (nếu có) mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phản ánh là tài sản trên báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp mua để phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

- Trường hợp giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận, khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng (nếu có) và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh

mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

2.2 Phương pháp kế toán

- Tại ngày mua nếu phát sinh lợi thế thương mại, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217... (theo giá trị hợp lý của

các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

Có các TK 311, 331, 341, 342... (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có các TK 111, 112, 121 (Số tiền hoặc các khoản tương đương tiền bên mua đã thanh toán).

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217... (Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá)

Có các TK 311, 315, 331, 341, 342... (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá).

Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112

- Định kỳ, bên mua phân bổ lợi thế thương mại vào chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lợi thế thương mại)

- Tại ngày mua, nếu phát sinh bất lợi thương mại, kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp sau:

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 155, 156, 211, 212, 213... (Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Ghi số lỗ - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại)

Có các TK 311, 315, 331, 341, 342... (Theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có các TK 111, 112, 121,... (Số tiền hoặc các khoản tương đương tiền bên mua đã thanh toán)

Có TK 711 – Thu nhập khác (Ghi số lãi - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại).

+ Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112, hoặc

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 212, 213, 217...(Theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Ghi số lỗ - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại)

Có các TK 311, 331, 341, 342... (Ghi theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Theo mệnh giá cổ phiếu bên mua phát hành để thanh toán)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu) (Nếu giá phát hành cổ phiếu theo giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá)

Có TK 711 – Thu nhập khác (Ghi số lãi - nếu có, sau khi xem xét lại giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và giá phí hợp nhất kinh doanh khi có bất lợi thương mại).

Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112.

- Việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh, bên mua có thể thanh toán bằng việc đưa các tài sản của mình để trao đổi với bên bị mua. Kế toán các nghiệp vụ này được hạch toán tương tự như đã trình bày ở điểm 1 mục B Phần I.

Ví dụ 1: Hợp nhất kinh doanh liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh lợi thế thương mại và không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con:

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua tất cả tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng cách phát hành cho Công ty S 10.000 cổ phiếu mệnh giá 10.000 đ/cổ phiếu. Giá trị thị trường của cổ phiếu phát hành này là 60.000 đ/1 cổ phiếu. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua tài sản và nợ phải trả của Công ty S mà Công ty P phải chi bằng tiền mặt là 40.000.000 đ. Chi phí phát hành cổ phiếu của Công ty P chi bằng tiền mặt là 25.000.000 đ. Sau khi mua, chỉ có Công ty P tồn tại, còn Công ty S giải thể.

Trường hợp này giá phí hợp nhất kinh doanh được xác định như sau:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	60.000 đ x 10.000 = 600.000.000 đ
- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh:	40.000.000 đ
Cộng giá phí hợp nhất kinh doanh:	640.000.000 đ

Giá trị cổ phiếu phát hành của Công ty P được xác định bằng giá trị hợp lý của chúng trừ (-) đi chi phí phát hành cổ phiếu:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	600.000.000 đ
- Chi phí phát hành cổ phiếu:	(25.000.000 đ)
Giá trị cổ phiếu phát hành:	575.000.000 đ

Ngay sau khi xác định được giá phí hợp nhất kinh doanh (640 triệu), giá phí này phải được phân bổ cho tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng (nếu có). Mỗi tài sản và nợ phải trả đã mua được đánh giá theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã mua được gọi là lợi thế thương mại. Khoản này được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh và phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Giả sử tại ngày 31/12/X0, Bảng Cân đối kế toán của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
TÀI SẢN		
- Tiền	20.000.000	20.000.000
- Phải thu của khách hàng	25.000.000	25.000.000
- Hàng tồn kho	65.000.000	75.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	70.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	400.000.000	350.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(150.000.000)	-
- Bảng phát minh sáng chế		(*) 80.000.000
Tổng Tài sản	400.000.000	620.000.000
NỢ PHẢI TRẢ		
- Nợ ngắn hạn	100.000.000	110.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	100.000.000	-
- Thặng dư vốn cổ phần	50.000.000	-
- Lợi nhuận chưa phân phối	150.000.000	-
Tổng Nguồn vốn	400.000.000	-
Giá trị hợp lý của tài sản thuần	-	510.000.000

Ghi chú: () Giá trị bằng phát minh sáng chế bên bị mua chưa được ghi nhận là TSCĐ vô hình, nhưng khi mua, bên mua xác định thoả mãn tiêu chuẩn theo quy định của chuẩn mực kế toán số 04- Tài sản cố định vô hình nên sẽ ghi nhận là tài sản cố định vô hình.*

Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X0) Công ty P sẽ phải ghi sổ kế toán của mình giá trị của từng tài sản, từng khoản nợ phải trả đã mua và giá trị của cổ phiếu đã đưa đi trao đổi, như sau:

Nợ TK 111, 112	20.000.000	(Theo giá trị hợp lý)
Nợ TK 131	25.000.000	-

Nợ TK 152	75.000.000	-
Nợ TK 2131 (Quyền sử dụng đất)	70.000.000	-
Nợ TK 2133 (Bằng phát minh sáng chế)	80.000.000	-
Nợ TK 211 (TSCĐ hữu hình)	350.000.000	-
Nợ TK 242 (Chi tiết lợi thế thương mại)	130.000.000	

(= 640.000.000 đ - 510.000.000 đ)

Có TK 311	110.000.000
Có TK 4111	100.000.000
Có TK 4112	475.000.000
Có TK 111	65.000.000

Ví dụ 2: Hợp nhất kinh doanh liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh bất lợi thương mại và không dẫn đến quan hệ công ty mẹ- công ty con:

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua tất cả tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng cách phát hành cho Công ty S 10.000 cổ phiếu mệnh giá 10.000 đ/cổ phiếu. Giá trị thị trường của cổ phiếu phát hành này là 42.000 đ/1 cổ phiếu. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua tài sản và nợ phải trả của Công ty S mà Công ty P phải chi bằng tiền mặt là 40.000.000 đ. Chi phí phát hành cổ phiếu của Công ty P đã chi bằng tiền mặt là 25.000.000 đ. Sau khi mua, chỉ có Công ty P tồn tại, còn Công ty S giải thể.

Trường hợp này giá phí hợp nhất kinh doanh được xác định như sau:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	42.000 đ x 10.000 = 420.000.000 đ
- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.:	40.000.000 đ
Cộng giá phí hợp nhất kinh doanh	460.000.000 đ

Giá trị cổ phiếu phát hành của Công ty P được xác định bằng giá trị hợp lý của chúng trừ (-) đi chi phí phát hành cổ phiếu:

- Giá trị thị trường của 10.000 cổ phiếu Công ty P đã phát hành:	420.000.000 đ
- Chi phí phát hành cổ phiếu:	(25.000.000 đ)
Giá trị cổ phiếu phát hành	395.000.000 đ

Giá phí hợp nhất kinh doanh khi mua tài sản thuần của Công ty S là 460.000.000 đ; Tổng giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty S vẫn là 510.000.000 đ (Bảng Cân đối kế toán của Công ty S tại ngày 31/12/X0 tương tự Ví dụ 1). Khoản chênh lệch $510.000.000 - 460.000.000 = 50.000.000$ đ xử lý như sau:

Công ty P xem xét lại giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả của công ty S và thực hiện một số điều chỉnh như sau:

- Giá trị hợp lý của quyền sử dụng đất là 63.000.000 đ (trước đây là 70.000.000 đ) (giảm đi 7.000.000 đ);

- Giá trị hợp lý của nhà cửa, máy móc thiết bị là 315.000.000 đ (trước đây là 350.000.000 đ) (giảm đi 35.000.000 đ).

- Giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả khác không thay đổi.

Như vậy tổng giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty S sau khi xem xét, đánh giá lại giảm đi là 42.000.000 đ ($7.000.000 + 35.000.000$), số chênh lệch $50.000.000 - 42.000.000 = 8.000.000$ đ được hạch toán ngay vào lãi trong kỳ (TK 711).

Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X0) Công ty P sẽ phải ghi sổ kế toán của mình giá trị của từng tài sản, từng khoản nợ phải trả đã mua và giá trị của cổ phiếu đã đưa đi trao đổi, như sau:

Nợ TK 111, 112	20.000.000	(Theo giá trị hợp lý)	
Nợ TK 131	25.000.000		-
Nợ TK 152	75.000.000		-
Nợ TK 2131 (Quyền sử dụng đất)	63.000.000		-
Nợ TK 2133 (Bằng phát minh sáng chế)	80.000.000		-
Nợ TK 211 (TSCĐ hữu hình)	315.000.000		-
Có TK 311	110.000.000		
Có TK 4111	100.000.000		
Có TK 4112	295.000.000		
Có TK 111	65.000.000		
Có TK 711 (468.000.000 - 460.000.000)	8.000.000		

C. NGUYÊN TẮC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT TRONG TRƯỜNG HỢP HỢP NHẤT KINH DOANH DẪN ĐẾN QUAN HỆ CÔNG TY MẸ - CÔNG TY CON

1. Bên mua là công ty mẹ không phải lập BCTC hợp nhất tại ngày mua mà phải lập BCTC hợp nhất tại thời điểm sớm nhất theo quy định hiện hành.

2. Bên mua là công ty mẹ khi lập và trình bày BCTC hợp nhất phải tuân thủ nguyên tắc lập và trình bày BCTC hợp nhất quy định trong Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” và

Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25. Để phục vụ việc lập BCTC hợp nhất, bên mua là công ty mẹ phải thực hiện các quy định sau:

2.1 Tại ngày mua, bên mua (công ty mẹ) phải tính toán, xác định và ghi nhận các bút toán điều chỉnh chủ yếu sau trong sổ kế toán hợp nhất:

a) Ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua (công ty con) tại ngày mua:

Để phản ánh trên BCTC hợp nhất toàn bộ tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được tại ngày mua theo giá trị hợp lý, công ty mẹ phải xác định và ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản, các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty con tại ngày mua.

Bút toán điều chỉnh như sau:

Tăng các khoản mục Tài sản (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của từng loại tài sản đã mua)

Giảm các khoản mục Nợ phải trả (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của từng khoản nợ phải trả đã mua)

Giảm các khoản mục Tài sản (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ của từng loại tài sản đã mua)

Tăng các khoản mục Nợ phải trả (Chi tiết số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ của từng khoản nợ phải trả đã mua)

Tăng (hoặc giảm) khoản mục Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được đã mua của công ty con tại ngày mua)

b) Ghi nhận giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ (là bên mua) trong công ty con (là bên bị mua) và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua để loại trừ khi hợp nhất. Đồng thời xác định lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (nếu có) để ghi nhận trên BCĐKT hợp nhất. Lợi thế thương mại là số chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng (nếu có), bút toán điều chỉnh như sau:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

Tăng khoản mục - Lợi thế thương mại

...

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con.

c) Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của công ty con hợp nhất để ghi nhận trên Bảng CĐKT hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con bị hợp nhất tại ngày mua được xác định là một phần của giá trị tài sản thuần tính theo giá trị hợp lý của công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu do kết quả hợp nhất kinh doanh mang lại.

Bút toán điều chỉnh như sau:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

...

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.

Các bút toán trên chỉ phục vụ cho mục đích lập BCTC hợp nhất mà không phản ánh trên sổ kế toán và BCTC riêng của công ty mẹ và BCTC của công ty con.

2.2 Để phục vụ cho mục đích lập BCTC hợp nhất, Bên mua phải theo dõi, thu thập và lưu giữ đầy đủ các thông tin, tài liệu về sự biến động tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của công ty con từ thời điểm hợp nhất kinh doanh (ngày mua) đến ngày lập BCTC hợp nhất.

2.3 Khi lập BCTC hợp nhất, các bút toán điều chỉnh bên mua xác định tại ngày mua phải điều chỉnh cho phù hợp với sự biến động tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của công ty mẹ và công ty con từ ngày hợp nhất kinh doanh đến ngày lập BCTC hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” và Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25.

2.4 Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con phải được đưa vào BCTC hợp nhất kể từ ngày mua.

Ví dụ 3: Mua toàn bộ cổ phiếu, không phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua toàn bộ cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 300.000.000 đ trả bằng tiền. Vào ngày mua, giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả của Công ty S bằng với giá trị ghi sổ của chúng. Số liệu của Bảng Cân đối kế toán của Công ty P và Công ty S tại ngày 31/12/X0 như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P	Bảng CĐKT Công ty S
-----------	---------------------	---------------------

TÀI SẢN		
- Tiền	350.000.000	50.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	800.000.000	600.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)
Tổng Tài sản	1.100.000.000	500.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	300.000.000	200.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000
- Vay dài hạn	200.000.000	100.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	500.000.000	200.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000
Tổng Nguồn vốn	1.100.000.000	500.000.000

* Khi công ty P mua toàn bộ cổ phiếu của Công ty S vào ngày 01/01/X1 và trở thành công ty mẹ, ghi (trên sổ kế toán riêng của công ty P):

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con 300.000.000 (chi tiết Công ty S)
 Có TK 111, 112 300.000.000

Sau khi mua Công ty S, Bảng Cân đối kế toán riêng của Công ty P và Bảng Cân đối kế toán của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P (sau khi mua CP Công ty S)	Bảng CĐKT Công ty S
TÀI SẢN		

- Tiền	50.000.000	50.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	800.000.000	600.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)
- Đầu tư vào công ty con	300.000.000	
Tổng Tài sản	1.100.000.000	500.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	300.000.000	200.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000
- Vay dài hạn	200.000.000	100.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	500.000.000	200.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000
Tổng Nguồn vốn	1.100.000.000	500.000.000

* Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, tại ngày mua (01/01/X1) Công ty P lập bút toán điều chỉnh (trên sổ kế toán hợp nhất) loại trừ giá trị ghi sổ khoản Đầu tư vào công ty con của công ty mẹ với phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua, như sau:

Bút toán điều chỉnh:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S)
200.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S)
100.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P)
300.000.000

Ví dụ 4: Mua toàn bộ cổ phiếu, có phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua toàn bộ cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 400.000.000 đ trả bằng tiền. Tại ngày 31/12/X0, giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT (Giá trị ghi sổ)	Bảng CĐKT (Giá trị hợp lý)	Chênh lệch
TÀI SẢN			
- Tiền	50.000.000	50.000.000	
- Phải thu của khách hàng	50.000.000	50.000.000	
- Hàng tồn kho	60.000.000	75.000.000	15.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	600.000.000	590.000.000	(10.000.000)
- Giá trị hao mòn lũy kế	(300.000.000)	(300.000.000)	
Tổng Tài sản	500.000.000	565.000.000	65.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	200.000.000	235.000.000	(35.000.000)
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000	
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	100.000.000	135.000.000	(35.000.000)
VỐN CHỦ SỞ HỮU	300.000.000		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CF)	200.000.000		
- Lợi nhuận chưa phân phối	100.000.000		
Tổng Nguồn vốn	500.000.000		(35.000.000)
Giá trị tài sản thuần	300.000.000	330.000.000	30.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P)
400.000.000

Ví dụ 5: Mua ít hơn 100% cổ phiếu, có phát sinh lợi thế thương mại

Ngày 01/01/X1 Công ty P mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S với giá 320.000.000 đ trả bằng tiền gửi ngân hàng. Tại ngày 31/12/X0, giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả trên Bảng CĐKT của Công ty S như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Chênh lệch
TÀI SẢN			
- Tiền	50.000.000	50.000.000	
- Phải thu của khách hàng	50.000.000	50.000.000	
- Hàng tồn kho	60.000.000	75.000.000	15.000.000
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	40.000.000	100.000.000	60.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	600.000.000	590.000.000	(10.000.000)
- Giá trị hao mòn lũy kế	(300.000.000)	(300.000.000)	
Tổng Tài sản	500.000.000	565.000.000	65.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	200.000.000	235.000.000	(35.000.000)
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000	
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	100.000.000	135.000.000	(35.000.000)
VỐN CHỦ SỞ HỮU	300.000.000		
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	200.000.000		
- Lợi nhuận chưa phân	100.000.000		

phối			
Tổng Nguồn vốn	500.000.000		
Giá trị tài sản thuần	300.000.000	330.000.000	30.000.000
- Giá phí hợp nhất kinh doanh:		320.000.000	
- Phần sở hữu của Công ty P trong giá trị tài sản thuần của công ty S: 80% x 330.000.000		264.000.000	
- Lợi thế thương mại		56.000.000	
- Lợi ích của cổ đông thiểu số: 20% x 330.000.000 =		66.000.000	

* Công ty P khi mua cổ phiếu của Công ty S vào ngày 01/01/X1 ghi (Trên sổ kế toán riêng của công ty P):

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con 320.000.000 (chi tiết Công ty S)

Có TK 112 320.000.000

* Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, tại ngày mua (01/01/X1) Công ty P lập các bút toán điều chỉnh như sau (Trên sổ kế toán hợp nhất):

a) Ghi nhận số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được của công ty S tại ngày mua (01/01/X1):

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho (= 75.000.000 - 60.000.000)
15.000.000

Tăng khoản mục - TSCĐ vô hình (quyền sử dụng đất)
60.000.000

(= 100.000.000 - 40.000.000)

Giảm khoản mục - TSCĐ hữu hình (= 590.000.000 - 600.000.000)
10.000.000

Tăng khoản mục - Vay dài hạn (= 135.000.000 - 100.000.000)
35.000.000

Tăng khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản và các khoản nợ phải trả có thể xác định được đã mua của công ty con tại ngày mua)

30.000.000

b) Loại trừ giá trị ghi sổ khoản Đầu tư vào công ty con của công ty mẹ với phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua, đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) (80%)
160.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S) (80%)
80.000.000

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản
24.000.000

Tăng khoản mục - Lợi thế thương mại
56.000.000

Giảm khoản mục - Đầu tư vào công ty con (của công ty mẹ P)
320.000.000

c) Xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của công ty con hợp nhất tại ngày mua:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con S) (20%)
40.000.000

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối (của công ty con S) (20%)
20.000.000

Giảm khoản mục - Chênh lệch đánh giá lại tài sản
6.000.000

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.
66.000.000

Giả sử Công ty P phải lập Bảng CĐKT hợp nhất ngay sau khi mua Công ty S. Bảng Cân đối kế toán hợp nhất như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khoản mục	Bảng CĐKT Công ty P	Bảng CĐKT Công ty S	Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT hợp nhất
			Tăng	Giảm	
TÀI SẢN					
- Tiền	10.000.000	50.000.000			60.000.000
- Phải thu của khách hàng	75.000.000	50.000.000			125.000.000
- Hàng tồn kho	100.000.000	60.000.000	(a) 15.000.000		175.000.000

			0		
- TSCĐ vô hình (Quyền sử dụng đất)	175.000.000	40.000.000	(a) 60.000.000		275.000.000
- TSCĐ hữu hình (Nhà cửa, máy móc thiết bị)	800.000.000	600.000.000		(a) 10.000.000	1.390.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(400.000.000)	(300.000.000)			(700.000.000)
- Đầu tư vào công ty con	320.000.000			(b) 320.000.000	-
- Lợi thế thương mại			(b) 56.000.000		56.000.000
Tổng Tài sản	1.080.000.000	500.000.000			1.381.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	280.000.000	200.000.000			515.000.000
- Phải trả người bán	100.000.000	100.000.000			200.000.000
- Vay dài hạn (Trái phiếu phát hành)	180.000.000	100.000.000	(a) 35.000.000		315.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	800.000.000	300.000.000		300.000.000	800.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	500.000.000	200.000.000		(b) 160.000.000 (c) 40.000.000	500.000.000

- Lợi nhuận chưa phân phối	300.000.000	100.000.000		(b) 80.000.000	300.000.000
	0	0		0	
				(c) 20.000.000	
				0	
- Chênh lệch đánh giá lại tài sản			(a) 30.000.000	(b) 24.000.000	-
			0	0	
				(c) 6.000.000	
LỢI ÍCH CỦA CỔ ĐÔNG THIỂU SỐ			(c) 66.000.000		66.000.000
			0		
Tổng Nguồn vốn	1.080.000.000	500.000.000			1.381.000.000

II. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC

“CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG”

A. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Một khoản dự phòng: Là khoản nợ không chắc chắn về giá trị và thời gian.

Doanh nghiệp được ghi nhận đối với các khoản dự phòng nếu có đủ các điều kiện theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

2. Nợ tiềm tàng:

2.1 Nợ tiềm tàng là:

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

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

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

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

2.2 Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

Các khoản nợ tiềm tàng có thể xảy ra không theo dự tính ban đầu, do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút về lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút về các lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra mà liên quan đến một khoản mục trước đây là một khoản mục nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận một khoản dự phòng vào các báo cáo tài chính của niên độ mà khả năng thay đổi đó có thể xảy ra (Ngoại trừ một số trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy).

3. Tài sản tiềm tàng:

3.1 Tài sản tiềm tàng là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai hoàn toàn không nằm trong phạm vi kiểm soát của doanh nghiệp.

3.2 Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.

Doanh nghiệp không được ghi nhận các tài sản tiềm tàng trong các báo cáo tài chính, bởi vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu thập mà có thể không bao giờ thu được.

4. Các khoản dự phòng phải trả thường bao gồm:

- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm;
- Dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp;
- Dự phòng phải trả đối với hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó;
- Dự phòng phải trả khác.

5. Khi lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp, riêng đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm được ghi nhận vào chi phí bán hàng, đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh chung.

B. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Để hạch toán kế toán các khoản dự phòng, kế toán sử dụng TK 352 “Dự phòng phải trả”.

Tài khoản 352 “Dự phòng phải trả” dùng để phản ánh tình hình trích lập và sử dụng các khoản dự phòng phải trả tại doanh nghiệp.

1. Hạch toán Tài khoản 352 “Dự phòng phải trả” cần tôn trọng một số quy định sau:

1.1 Một khoản dự phòng phải trả chỉ được ghi nhận khi đồng thời thoả mãn ba điều kiện sau:

a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (Nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

b) Có thể xảy ra sự giảm sút về những lợi ích kinh tế dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

c) Giá trị của nghĩa vụ nợ đó được một ước tính đáng tin cậy.

1.2 Giá trị được ghi nhận của một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

1.3 Khoản dự phòng phải trả được lập mỗi năm một lần vào cuối niên độ kế toán. Trường hợp đơn vị phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ (Đặc biệt là các công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán) thì được điều chỉnh dự phòng phải trả vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ nếu có sự biến động lớn. Nếu số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch dự phòng phải trả cần lập thêm được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ kế toán đó. Trường hợp số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó.

Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm. Trường hợp số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi tăng thu nhập khác (ghi Có TK 711 “Thu nhập khác”).

1.4 Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng phải trả đó.

1.5 Không được ghi nhận khoản dự phòng phải trả cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn và thoả mãn điều kiện ghi nhận là một khoản dự phòng phải trả.

1.6 Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì giá trị của nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được xác định và ghi nhận như một khoản dự phòng. Trong trường hợp này phải lập dự phòng riêng biệt cho từng hợp đồng có rủi ro lớn.

1.7 Một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi có đủ các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

1.8 Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi doanh nghiệp:

a) Có kế hoạch chính thức cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải có ít nhất 5 nội dung sau:

- Toàn bộ hoặc một phần của việc kinh doanh có liên quan;
- Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

- Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;

- Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

- Khi kế hoạch được thực hiện.

b) Đưa ra được một dự tính chắc chắn về những chủ thể bị ảnh hưởng và tiến hành quá trình tái cơ cấu bằng việc bắt đầu thực hiện kế hoạch đó hoặc thông báo những vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

1.9 Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

a) Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và

b) Không liên quan đến các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

1.10 Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

a) Đào tạo lại hoặc chuyển chuyên nhân viên hiện có;

b) Tiếp thị;

c) Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 352 “Dự phòng phải trả”:

Bên Nợ:

- Ghi giảm dự phòng phải trả khi phát sinh khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu;

- Ghi giảm (hoàn nhập) dự phòng phải trả khi doanh nghiệp chắc chắn không còn phải chịu sự giám sát về kinh tế do không phải chi trả cho nghĩa vụ nợ;

- Ghi giảm dự phòng phải trả về số chênh lệch giữa số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết.

Bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả tính vào chi phí.

Số dư bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả hiện có cuối kỳ.

3. Phương pháp hạch toán kế toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu:

3.1 Khi doanh nghiệp xác định chắc chắn một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp và thoả mãn các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng, khi trích lập dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.2 Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo các điều khoản của hợp đồng như khoản bồi thường hoặc đền bù do việc không thực hiện được hợp đồng, khi xác định chắc chắn một khoản dự phòng phải trả cần lập cho một hợp đồng có rủi ro lớn, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.3 Trường hợp doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm theo giấy bảo hành sửa chữa cho các khoản hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong thời gian bảo hành sản phẩm, hàng hoá, doanh nghiệp phải xác định cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành. Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.4 Khi xác định số dự phòng phải trả khác cần lập tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

3.5 Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu:

(1) Khi phát sinh các khoản chi phí bằng tiền liên quan đến thanh toán các nghĩa vụ nợ đã được lập dự phòng phải trả, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có các TK 111, 112, 331,...

(2) Khi phát sinh các khoản chi phí về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu (như: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài,...), ghi:

(3) Trường hợp không có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

+ Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 623, 627

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có) Có các TK 152, 153, 214, 331, 334, 338,...

+ Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang Có các TK 621, 622, 623, 627.

+ Khi sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu) Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

(4) Trường hợp có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

+ Số tiền phải trả cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu) Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

+ Khi trả tiền cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về các chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có các TK 111, 112.

3.6 Cuối kỳ kế toán năm hoặc cuối kỳ kế toán giữa niên độ (Sau đây gọi tắt là kỳ kế toán), doanh nghiệp phải tính, xác định số dự phòng phải trả cần lập:

(1) Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch lớn hơn được ghi nhận vào chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

(2) Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn phải hoàn nhập ghi giảm chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426) Có TK 641 - Chi phí bán hàng (đối với dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá).

d) Số dự phòng giảm do các khoản dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm trong kỳ.

2. Doanh nghiệp phải trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin không so sánh theo quy định từ đoạn 80 đến đoạn 87 của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

III. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC

“LÃI TRÊN CỔ PHIẾU”

* Đính chính vào đoạn 14 Chuẩn mực kế toán số 30 “Lãi trên cổ phiếu” (Ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính): bỏ cụm từ “và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp”.

I. Quy định chung

1. Phạm vi áp dụng

Phần này của Thông tư quy định và hướng dẫn phương pháp tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và trình bày chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính. Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mực kế toán này trên báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bản thuyết minh báo cáo tài chính riêng của mình.

Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu và trình bày chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính và các nội dung khác quy định trong Chuẩn mực kế toán số 30 “Lãi trên cổ phiếu” sẽ có hướng dẫn chi tiết sau khi Luật Chứng khoán và các văn bản hướng dẫn Luật Chứng khoán có các quy định về công cụ tài chính.

2. Phương pháp tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Công ty phải tính và trình bày trên báo cáo tài chính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty. Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

$$\text{Lãi cơ bản trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông}}{\text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ}}$$

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch

phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nguồn vốn chủ sở hữu.

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ. Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (Trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

3. Trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính

3.1 *Các công ty cổ phần là công ty mẹ phải trình bày báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính hợp nhất mà không phải trình bày trên báo cáo tài chính riêng. Trong trường hợp này lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là lợi nhuận hoặc lỗ trên cơ sở thông tin hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.*

3.2 *Đối với công ty cổ phần là công ty độc lập không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính riêng. Trường hợp này lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty là lợi nhuận hoặc lỗ của riêng công ty cổ phần này.*

II. Quy định cụ thể

1. Xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Việc tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông được thực hiện bằng cách lấy chỉ tiêu lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ trừ (-) các khoản điều chỉnh giảm và cộng (+) thêm các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp. **Trường hợp công ty trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu trên báo cáo tài chính hợp nhất thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp được tính trên cơ sở thông tin hợp nhất. Trường hợp công ty trình bày trên báo cáo tài chính riêng thì lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế của riêng công ty.** Kế toán căn cứ vào sổ kế toán chi tiết theo dõi cổ phiếu ưu đãi, xác định các chỉ tiêu như sau:

1.1 *Các khoản điều chỉnh giảm lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp, bao gồm:*

a) *Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi bao gồm: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo và cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính như sau:*

$$\text{Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} = \text{Tỷ lệ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} \times \text{Mệnh giá cổ phiếu ưu đãi}$$

- *Cổ phiếu ưu đãi không lũy kế* là loại cổ phiếu mà nếu trong một kỳ kế toán năm nào đó công ty bị lỗ hoặc 1 lý do khác mà công ty không thông báo trả cổ tức cho người nắm giữ cổ phiếu ưu đãi thì số cổ tức này sẽ không được chuyển sang các kỳ sau để chi trả. Khi tính lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ phiếu phổ thông phải lấy chỉ tiêu lợi nhuận (lỗ) trong kỳ trừ đi số cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ.

Ví dụ: Công ty cổ phần Trường Sơn có số cổ phiếu ưu đãi không lũy kế trị giá 100.000.000 đ, cổ tức ưu đãi 15%/năm. Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông trong các năm 2002 đến 2005, như sau:

Đơn vị: 1.000.000đ

Chỉ tiêu	Năm 2002	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005
Lợi nhuận (lỗ) sau thuế TNDN	(50)	10	90	200
Cổ tức ưu đãi không lũy kế	-	-	15	15
Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	(50)	10	75	185

Theo ví dụ trên thì trong năm 2002 và 2003 lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông cũng bằng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp do đó công ty không thông báo cổ tức của cổ phiếu ưu đãi. Trong năm 2004, 2005 công ty thông báo cổ tức ưu đãi là 15.000.000 đồng, do vậy giá trị này phải được điều chỉnh giảm vào lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông là:

$$\text{Năm 2004: } 90.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = 75.000.000 \text{ đ}$$

$$\text{Năm 2005: } 200.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = 185.000.000 \text{ đ}$$

- *Cổ phiếu ưu đãi lũy kế* là loại cổ phiếu được bảo đảm thanh toán cổ tức, kể cả trong một số kỳ kế toán năm công ty không thông báo thanh toán hoặc chỉ thông báo thanh toán được một phần thì số cổ tức chưa thanh toán được cộng dồn và công ty phải trả số cổ tức này trước khi trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông. Khi tính lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ phiếu phổ thông phải lấy chỉ tiêu lợi nhuận (lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ trừ đi số cổ tức ưu đãi phát sinh trong kỳ. Giá trị này không bao gồm số cổ tức ưu đãi lũy kế liên quan đến các kỳ trước.

Ví dụ: Công ty cổ phần Trường Sơn có số cổ phiếu ưu đãi lũy kế trị giá 100.000.000 đ, cổ tức ưu đãi 15%/năm. Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông trong các năm 2002 đến 2005, như sau:

Đơn vị: 1.000.000đ

Chi tiêu	Năm 2002	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005
Lợi nhuận (lỗ) sau thuế TNDN	(50)	10	90	200
Cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ	15	15	15	15
Cổ tức ưu đãi lũy kế	15	30	45	60
Lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	(65)	(5)	75	185

Theo ví dụ trên thì trong các năm cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh là 15.000.000 đồng. Cổ phiếu ưu đãi lũy kế trong các năm tăng dần, tuy nhiên chỉ điều chỉnh giảm vào lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ là giá trị cổ tức ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ. Nếu không tính đến các yếu tố khác thì lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông là:

Năm 2002: $- 50.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = - 65.000.000 \text{ đ}$

Năm 2003: $10.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = - 5.000.000 \text{ đ}$

Năm 2004: $90.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = 75.000.000 \text{ đ}$

Năm 2005: $200.000.000 \text{ đ} - 15.000.000 \text{ đ} = 185.000.000 \text{ đ}$

b) Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu.

Khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi, khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu lớn hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi được trừ (-) khỏi lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi có mệnh giá 50.000.000 đ với giá 80.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu lớn hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi $= 80.000.000 \text{ đ} - 50.000.000 \text{ đ} = 30.000.000 \text{ đ}$. Khoản chênh lệch này được ghi nhận giảm vào nguồn vốn chủ sở hữu, nên không ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh giảm khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ là $200.000.000 \text{ đ} - 30.000.000 \text{ đ} = 170.000.000 \text{ đ}$.

c) Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc.

Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi được trừ khỏi lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi trước thời hạn. Để thực hiện được điều này công ty phải trả cho người nắm giữ thêm một khoản tiền ngoài cam kết ban đầu là 20.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản tiền trả thêm được ghi nhận giảm trừ vào nguồn vốn chủ sở hữu và không ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh giảm khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ = $200.000.000 \text{ đ} - 20.000.000 \text{ đ} = 180.000.000 \text{ đ}$.

1.2 Các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế:

Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi lớn hơn giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu cộng vào lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn mua lại số cổ phiếu ưu đãi có mệnh giá 50.000.000 đ với giá 40.000.000 đ. Lợi nhuận sau thuế trong kỳ của công ty là 200.000.000 đ.

Theo ví dụ này khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi lớn hơn giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu = $50.000.000 \text{ đ} - 40.000.000 \text{ đ} = 10.000.000 \text{ đ}$. Khoản chênh lệch này được ghi nhận tăng vào nguồn vốn chủ sở hữu, vì vậy không ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Vì vậy nó phải được điều chỉnh tăng khi tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông. Nếu không tính đến các yếu tố khác, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ được tính như sau:

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông trong kỳ = $200.000.000 \text{ đ} + 10.000.000 \text{ đ} = 210.000.000 \text{ đ}$.

1.3 Bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông

Sau khi tính toán được các chỉ tiêu cần điều chỉnh, kế toán lập bảng tính lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông, như sau:

Công ty Cổ phần Trường Sơn
BẢNG TÍNH LỢI NHUẬN HOẶC LỖ PHÂN BỐ CHO CỔ PHIẾU PHỔ THÔNG

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Giá trị
A	1
1. Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp	
2. Số điều chỉnh giảm	
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi	
+ <i>Cổ tức ưu đãi không lũy kế</i>	
<i>Lần 1:</i>	
<i>Lần 2:</i>	
...	
+ <i>Cổ tức ưu đãi không lũy kế</i>	
<i>Lần 1:</i>	
<i>Lần 2:</i>	
...	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi	
<i>Lần 1:</i>	
<i>Lần 2:</i>	
...	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi	
<i>Lần 1:</i>	

Lần 2:	
- ...	
Tổng số điều chỉnh giảm	
3. Số điều chỉnh tăng	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu	
Lần 1:	
Lần 2:	
- ...	
Tổng số điều chỉnh tăng	
4. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh giảm + Tổng số điều chỉnh tăng

Vi dụ: Với trường hợp của Công ty cổ phần Trường Sơn, giả thiết là các trường hợp nêu tại các ví dụ trên đều xảy ra, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông được xác định theo bảng sau:

Công ty Cổ phần Trường Sơn

BẢNG TÍNH LỢI NHUẬN HOẶC LỖ PHÂN BỔ CHO CỔ PHIẾU PHỔ THÔNG

Đơn vị: đồng

Chỉ tiêu	Giá trị
A	1
1. Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp	200.000.000
2. Số điều chỉnh giảm	
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi	
+ <i>Cổ tức ưu đãi không lũy kế</i>	15.000.000

+ <i>Cổ tức ưu đãi không lũy kế</i>	15.000.000
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi	30.000.000
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi	20.000.000
Tổng số điều chỉnh giảm	80.000.000
3. Số điều chỉnh tăng	
- Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu	10.000.000
Tổng số điều chỉnh tăng	10.000.000
4. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông	130.000.000

Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = 200.000.000 đ – 80.000.000 đ + 10.000.000 đ = 130.000.000 đ.

2. Xác định số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

2.1 Trường hợp phát hành hoặc mua lại cổ phiếu:

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ, được tính bằng số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được cộng (+) với số cổ phiếu phổ thông được phát hành thêm nhân với số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ và trừ đi (-) số cổ phiếu phổ thông được mua lại nhân với số lượng ngày mà cổ phiếu được mua lại trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.

$$\begin{array}{r}
 \text{Số} \\
 \text{lượng} \\
 \text{cổ} \\
 \text{phiếu} \\
 \text{bình} \\
 \text{quân} \\
 \text{lưu} \\
 \text{hành} \\
 \text{trong}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{Số} \\
 \text{cổ} \\
 \text{phiếu} \\
 \text{u} \\
 \text{đầu} \\
 \text{kỳ}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{Số lượng cổ} \\
 \text{phiếu phát} \\
 \text{hành thêm} \\
 \text{trong kỳ}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \text{Số} \\
 \text{ngày} \\
 \text{lưu} \\
 \text{hành} \\
 \text{trong} \\
 \text{kỳ}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Số lượng} \\
 \text{cổ phiếu} \\
 \text{mua lại} \\
 \text{trong kỳ}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \text{Số ngày} \\
 \text{được mua} \\
 \text{lại trong} \\
 \text{kỳ}
 \end{array}$$

Tổng số ngày trong kỳ
Tổng số ngày trong kỳ

kỳ

Ví dụ: Trong năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn có số lượng cổ phiếu phổ thông thay đổi như sau: (để đơn giản số ngày trong kỳ được tính theo số tháng trong kỳ)

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	1.000	10	10.000	$1.000 \times 12/12 = 1.000$
31/3	Phát hành	600	10	6.000	$600 \times 9/12 = 450$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(150)	10	(1.500)	$(150) \times 4/12 = (50)$
	Tổng cộng	1.450		14.500	1.400

Theo số liệu của ví dụ trên:

- 1.000 cổ phiếu phát hành từ đầu kỳ sẽ có số bình quân là $1.000 \times 12/12 = 1.000$ CP

- 600 cổ phiếu phát hành từ ngày 31/03 sẽ có số bình quân là $600 \times 9/12 = 450$ CP

- 150 cổ phiếu mua lại từ ngày 30/08 sẽ có số bình quân là $(150) \times 4/12 = (50)$ CP

Số lượng bình quân gia quyền số cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ được tính là $1.000 + 450 - 50 = 1.400$ cổ phiếu. Trong khi đó số cổ phiếu lưu hành cuối kỳ là 1.450 cổ phiếu.

2.2 Trường hợp gộp, chia tách, thưởng cổ phiếu

a) Khi tách cổ phiếu đang lưu hành số lượng cổ phiếu phổ thông tăng lên tương ứng với tỷ lệ tách cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc tách cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu ngày 30/10/2005 Công ty cổ phần Trường Sơn quyết định chia tách số cổ phiếu đang lưu hành với tiêu thức 1 cổ phiếu đang lưu hành thành 2 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty

cổ phần sẽ có $1.450 \times 2 = 2.900$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là 5.000 đ/1cổ phiếu.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính lãi trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc tách cổ phiếu được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	2.000	5	10.000	$2.000 \times 12/12 = 2.000$
31/3	Phát hành	1.200	5	6.000	$1.200 \times 9/12 = 900$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(300)	5	(1.500)	$(300) \times 4/12 = (100)$
	Tổng cộng	2.900		14.500	2.800

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi tách tăng lên 2 lần = $1.450 \times 2 = 2.900$ cổ phiếu.
- Mệnh giá mỗi cổ phiếu giảm 2 lần = $10.000 \text{ đ} : 2 = 5.000 \text{ đ}$.
- Tổng mệnh giá cổ phiếu = 14.500.000 đ, không đổi sau khi tách.
- Số cổ phiếu bình quân gia quyền tăng lên 2 lần = $1.400 \times 2 = 2.800$ cổ phiếu.

b) Khi gộp cổ phiếu số lượng cổ phiếu phổ thông giảm tương ứng với tỷ lệ gộp cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc gộp cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu ngày 30/10/2005 Công ty cổ phần Trường Sơn không tách cổ phiếu mà quyết định gộp số cổ phiếu đang lưu hành với tiêu thức 2 cổ phiếu đang lưu hành thành 1 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty cổ phần sẽ có $1.450 : 2 = 725$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là 20.000 đ/1cổ phiếu.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính lãi trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc gộp cổ phiếu được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu (1.000đ)	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
1/1	Đầu kỳ	500	20	10.000	$500 \times 12/12 = 500$
31/3	Phát hành	300	20	6.000	$300 \times 9/12 = 225$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(75)	20	(1.500)	$(75) \times 4/12 = (25)$
	Tổng cộng	725		14.500	700

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi tách giảm đi 2 lần = $1.450 : 2 = 725$ cổ phiếu.
- Mệnh giá mỗi cổ phiếu tăng 2 lần = $10.000 \times 2 = 20.000$ đ.
- Tổng mệnh giá cổ phiếu = 14.500.000 đ, không đổi sau khi gộp.
- Số cổ phiếu bình quân gia quyền giảm đi 2 lần = $1.400 : 2 = 700$ cổ phiếu.

c) Khi phát hành cổ phiếu thưởng, số lượng cổ phiếu phổ thông sẽ tăng tương ứng với tổng số cổ phiếu được thưởng cho một cổ phiếu đang lưu hành. Trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn do công ty cổ phần phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông đang nắm giữ từ lợi nhuận chưa phân phối mà không thu về bất cứ một khoản tiền nào.

Ví dụ: Tiếp tục ví dụ về công ty cổ phần Trường Sơn, nếu cuối năm 2005 Công ty cổ phần Trường Sơn quyết định phát hành cổ phiếu thưởng từ lợi nhuận chưa phân phối với tiêu thức 1 cổ phiếu đang lưu hành được thưởng thêm 1 cổ phiếu mới thì sau khi tách công ty cổ phần sẽ có $1.450 + 1.450 = 2.900$ cổ phiếu lưu hành với mệnh giá là 10.000 đ/1 cổ phiếu.

Khi tính số lượng cổ phiếu để tính Lãi cơ bản trên cổ phiếu, công ty phải giả định việc phát hành cổ phiếu thưởng được thực hiện từ ngày 01/01/2005, theo đó công ty tính số lượng cổ phiếu bình quân gia quyền theo bảng sau:

Ngày	Giao dịch	Số lượng cổ phiếu	Mệnh giá cổ phiếu	Giá trị (1.000đ)	Số cổ phiếu bình quân
------	-----------	-------------------	-------------------	------------------	-----------------------

			(1.000đ)		
1/1	Đầu kỳ	2.000	10	20.000	$2.000 \times 12/12 = 2.000$
31/3	Phát hành	1.200	10	12.000	$1.200 \times 9/12 = 900$
30/8	Mua cổ phiếu quỹ	(300)	10	(3.000)	$(300) \times 4/12 = (100)$
	Tổng cộng	2.900		29.000	2.800

Theo số liệu của ví dụ trên:

- Số lượng cổ phiếu sau khi phát hành cổ phiếu thưởng tăng thêm 1.450 cổ phiếu = $1.450 + 1.450 = 2.900$ cổ phiếu.

- Mệnh giá mỗi cổ phiếu không đổi là 10.000 đ.

- Tổng mệnh giá cổ phiếu tăng thêm 14.500.000 đ. Tuy nhiên số lợi nhuận chưa phân phối cũng giảm đi 14.500.000 đ, do vậy tổng nguồn vốn chủ sở hữu của công ty vẫn không thay đổi.

- Số cổ phiếu bình quân gia quyền tăng thêm 1.400 cổ phiếu = $1.400 + 1.400 = 2.800$ cổ phiếu.

3. Tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty trong kỳ cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh giảm + Tổng số điều chỉnh tăng.

$$\text{Lãi cơ bản trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông (= Lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN - Tổng số điều chỉnh giảm + Tổng số điều chỉnh tăng)}}{\text{Số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ}}$$

Vi dụ: Với ví dụ của Công ty cổ phần Trường Sơn, lãi trên cổ phiếu cơ bản được tính trong các trường hợp như sau:

- Trường hợp công ty phát hành và mua lại cổ phiếu:

$$\text{Lãi trên cổ phiếu} = 130.000.000 / 1.400 = 92.800 \text{ đ/cổ phiếu}$$

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và tách cổ phiếu:

$$\text{Lãi trên cổ phiếu} = 130.000.000 / 2.800 = 46.400 \text{ đ/cổ phiếu}$$

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và gộp cổ phiếu:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000/700 = 185.600$ đ/cổ phiếu

- Trường hợp công ty phát hành, mua lại cổ phiếu và phát hành cổ phiếu thường:

Lãi trên cổ phiếu = $130.000.000/2.800 = 46.400$ đ/cổ phiếu

4. Điều chỉnh hồi tố

Công ty điều chỉnh hồi tố Lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo nếu số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính dựa trên số lượng cổ phiếu mới.

Công ty phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, Lãi cơ bản trên cổ phiếu còn được điều chỉnh do tác động của các sai sót và điều chỉnh phát sinh từ việc thay đổi chính sách kế toán theo nguyên tắc hồi tố và tác động của việc hợp nhất kinh doanh.

5. Trình bày trên báo cáo tài chính

Công ty cổ phần trình bày bổ sung trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ tiêu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ phiếu phổ thông, số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ và chỉ tiêu Lãi cơ bản trên cổ phiếu từ lợi nhuận (hoặc lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ cho tất cả các kỳ báo cáo. Công ty cổ phần trình bày Lãi cơ bản trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).

Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, công ty cổ phần trình bày bổ sung các chỉ tiêu về Lãi cơ bản trên cổ phiếu, như sau:

Nếu trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông được tính trên cơ sở thông tin hợp nhất.

- Số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ của Công ty mẹ;

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu trình bày trên cơ sở thông tin hợp nhất.

Nếu trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng:

- Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty cổ phần độc lập.

- Số cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ của Công ty cổ phần độc lập.

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu của công ty cổ phần độc lập.

6. Trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Để thuyết minh cho các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính, công ty cổ phần trình bày bổ sung các thông tin sau:

- Lãi cơ bản trên cổ phiếu	Năm nay	Năm trước
+ Lợi nhuận kế toán sau thuế thu nhập doanh nghiệp
+ Các khoản điều chỉnh tăng hoặc giảm lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông:
<i>Các khoản điều chỉnh tăng</i>
<i>Các khoản điều chỉnh giảm</i>		
+ Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông		
+ Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành bình quân trong kỳ		
+ Lãi cơ bản trên cổ phiếu		

Phương pháp ghi chép:

+ Lợi nhuận kế toán sau thuế TNDN: Theo số liệu trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

+ Các khoản điều chỉnh tăng hoặc giảm lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông:

Các khoản điều chỉnh tăng: Lấy số liệu của Cột 2 “Điều chỉnh tăng” Dòng Tổng cộng trong Bảng kê số liệu điều chỉnh.

Các khoản điều chỉnh giảm: Lấy số liệu của Cột 1 “Điều chỉnh giảm” Dòng Tổng cộng trong Bảng kê số liệu điều chỉnh.

+ Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông = Lợi nhuận kế toán sau thuế TNDN + Các khoản điều chỉnh tăng - Các khoản điều chỉnh giảm.

+ Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành bình quân trong kỳ.

+ Lãi cơ bản trên cổ phiếu.

- Các thông tin khác:

+ Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, so sánh giữa các số bình quân gia quyền;

+ Báo cáo chi tiết ảnh hưởng của từng loại công cụ tài chính có tác động tới Lãi cơ bản trên cổ phiếu.

IV. TỔ CHỨC THỰC HIỆN

1. Thông tư này có hiệu lực sau 15 ngày, kể từ ngày đăng công báo. Các qui định trước đây trái với Thông tư này đều bãi bỏ. Những phần kế toán khác có liên quan nhưng không hướng dẫn trong Thông tư này thì thực hiện theo chế độ kế toán hiện hành.

2. Các Tổng công ty, công ty có chế độ kế toán đặc thù đã được Bộ Tài chính chấp thuận, phải căn cứ vào 04 chuẩn mực kế toán (đợt 5) ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 và Thông tư này để hướng dẫn, bổ sung phù hợp.

3. Các Bộ, Ngành, Ủy ban Nhân dân, Sở Tài chính, Cục Thuế các Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương có trách nhiệm triển khai hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện Thông tư này. Trong quá trình thực hiện nếu có vướng mắc đề nghị phản ánh về Bộ Tài chính để nghiên cứu giải quyết./.

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG
(đã ký)

Lê Thị Băng Tâm