

Chương 3

KẾ TOÁN HỢP NHẤT KINH DOANH (Business Combination)

VÀ BCTC HỢP NHẤT (Consolidated FS)

DOANH

- Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp (combine) các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt trong *một đơn vị báo cáo*.
- Hợp nhất kinh doanh phần lớn sẽ dẫn đến kết quả là một doanh nghiệp (bên mua) *nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua)*.
- Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này

HỢP NHẤT KINH DOANH

Hình thức hợp nhất

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

HỢP NHẤT KINH DOANH

Các phương pháp Hợp nhất kinh doanh:

- **Phương pháp giá mua:**

Mua một doanh nghiệp là nhằm nắm quyền kiểm soát Tài sản thuần và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đó

- **Các TS, NPT của doanh nghiệp bị mua được ghi nhận theo Giá trị hợp lý trước khi cộng vào giá trị ghi sổ bên mua.**
- **Mua hoán đổi: một doanh nghiệp bị mua bởi một doanh nghiệp nhỏ hơn nhưng có một số lợi thế quan trọng**

HỢP NHẤT KINH DOANH

- **Hợp nhất vì lợi ích chung:**
 - **Cổ đông các doanh nghiệp cùng tập hợp nguồn lực để khai thác, nhưng không xác định được Bên mua.**
 - **Giá trị ghi sổ của Tài sản, nguồn vốn của các bên sẽ trở thành Tài sản và nguồn vốn tương ứng của công ty mới tạo thành (với điều kiện việc xác định giá trị phù hợp giữa các bên mà không cần có chung phương pháp hạch toán).**

HỢP NHẤT KINH DOANH

Các bước hợp nhất kinh doanh

- ***Bước 1: Xác định bên mua***
 - Mọi trường hợp đều phải xác định được bên mua - là bên sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh liên quan.
 - 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 tại ngày diễn ra trao đổi: Là **giá trị hợp lý** 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.
 - Giá phí hợp nhất kinh doanh được quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh

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

● **Trường hợp giá phí > tài sản thuần:**
Phát sinh khoản mục **Lợi thế thương mại** (Goodwill), được ghi nhận trên TK 242 và phân bổ vào chi phí trong 10 năm.

● **Trường hợp giá phí < tài sản thuần:**
Phát sinh khoản mục **Bất Lợi thương mại** (Un-Goodwill), và sẽ được điều chỉnh về zero (0) trên cơ sở điều chỉnh phù hợp giá trị hợp lý các

Ví dụ: Hợp nhất liên quan đến mua toàn bộ tài sản thuần, có phát sinh lợi thế thương mại và không dẫn đến quan hệ Mẹ - 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 10.000CP mệnh giá 10.000 đ/CP, giá trị thị trường là 60.000 đ/CP. Các chi phí phát sinh về thuê định giá và kiểm toán liên quan đến việc mua TS và NPT 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

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:	$60.000 \text{ đ} \times 10.000 =$ 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 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

Giả sử tại ngày 31/12/X0, Bảng CĐKT 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

Trường hợp này, vào ngày mua (01/01/X1) 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:

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	70.000.000	-	
Nợ TK 2133	80.000.000	-	
Nợ TK 211	350.000.000	-	
Nợ TK 242	130.000.000		(Lợi thế thương mại)
Có TK 311	110.000.000		
Có TK 4111	100.000.000		
Có TK 4112	475.000.000		

Note:

Thặng dư vốn cổ phần
= Giá phát hành (1) -
- Vốn đầu tư CSH (2).

Trong đó:

(1) = *Thị giá - chi phí phát hành*

>>> tăng lợi ích mang lại cho DN

(2) = *Mệnh giá*

***>>> chia sẻ quyền kiểm soát,
chia cổ tức***

LẬP BCTC HỢP NHẤT

- **Mục đích lập BCTC hợp nhất:**
 - Trình bày thông tin về thực trạng tài chính, kết quả kinh doanh của toàn tập đoàn như 1 đơn vị độc lập.
 - Cung cấp thông tin tài chính của năm đã qua và dự đoán cho tương lai của tập đoàn
- **Phạm vi áp dụng:**
 - Các tập đoàn kinh tế có quan hệ Mẹ - Con
 - Các TCT nhà nước có quan hệ Mẹ - Con
 - Chỉ áp dụng lập BCTC tổng hợp với các TCT không có quan hệ Mẹ - Con, hoặc công ty cấp trên.

- **Nguyên tắc lập BCTC HN:**

- **Công ty mẹ phải dựa vào BCTC của tất cả các Cty con trong và ngoài nước do mình kiểm soát (>50%) trực tiếp hay gián tiếp.**
- **Báo cáo hợp nhất được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ tập đoàn.**
- **Các BCTC của các Cty Con có thể lập vào các ngày khác nhau nhưng không lệch quá 3 tháng.**
- **Nếu ngày kết thúc niên độ của các Cty con lệch quá 3 tháng thì Cty con phải lập thêm một BCTC cho mục đích hợp nhất phù hợp**

● **Xác định tỷ lệ quyền kiểm soát của CTM:**

- **% Quyền Kiểm soát trực tiếp của CTM tại CTC X =**

= % Quyền biểu quyết = % Vốn cổ phần do CTM nắm giữ trực tiếp tại X (1)

- **% Quyền Kiểm soát của CTM tại CTC X gián tiếp qua CTC Y khác = % Quyền biểu quyết kiểm soát trực tiếp của CTC Y tại X (2)**

- **Như vậy, % Quyền kiểm soát của CTM đối với CTC X = (1) + (2)**

● **Xác định % Lợi ích của CTM tại CTC:**

- **% Lợi ích trực tiếp của CTM ở CTC X = % Quyền kiểm soát trực tiếp CTM tại CTC X (1).**

- **% Lợi ích gián tiếp của CTM thông qua CTC Y tại X = (% Lợi ích trực tiếp tại CTC Y) * (% Lợi ích trực tiếp của Y tại X) (2)**

- **Như vậy, % Lợi ích của CTC tại X = (1) + (2)**

A. TRÌNH TỰ LẬP BẢNG CĐKT HỢP NHẤT

- **Cộng từng khoản mục tương ứng trên BCĐKT của CTM và các CTC;**
- **Sau đó, điều chỉnh để loại trừ các KM sau:**
 - *Khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con;*
 - *Lợi ích của cổ đông thiểu số;*
 - *Các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn;*
 - *Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.*

Các khoản đầu tư nội bộ phải được loại trừ .

Giảm mục *Đầu tư vào CTC* trên BCĐKT của CTM

Giảm mục *Vốn đầu tư CSH* trên BCĐKT của CTC

Giải thích:

Khi CTM đầu tư vào CTC thì tổng TS và VCSH của tập đoàn thực chất không thay đổi nhưng giá trị ghi sổ của TS và VCSH lại được ghi tăng (xem lại nghiệp vụ kế toán liên quan)

Lợi ích của các CĐTTS phải được loại trừ

- Lợi ích CĐTTS trong tài sản thuần của CTC trên BCĐKT hợp nhất phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt, tách khỏi phần NPT và VCSH của CTM.
- Phần lợi ích của CĐTTS trong thu nhập thuần (lợi nhuận sau thuế) được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn tương ứng; trong biến động của tổng Vốn CSH (kể từ ngày hợp nhất) được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn trong tổng giá trị các khoản mục liên quan trên các TK 412, 413, 414, 415, 418, 421.
- **Số lỗ vượt trội** của CĐTTS (so với lợi ích của CĐTTS trong tổng TS thuần) phải tính giảm

- **Điều chỉnh giảm VCSH của tập đoàn có phần vốn của CĐTTS của các CTC có liên quan và ghi tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên BCĐKT hợp nhất:**
 - Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu***
 - 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.***

- Trường hợp CTC có khoản lỗ tích lũy (lợi nhuận chưa phân phối ghi âm) trong VCSH thì phải xác định riêng biệt khoản lỗ tích lũy của CĐTTS trong lỗ tích lũy của tập đoàn, và phải ghi giảm khoản mục "*Lợi nhuận chưa phân phối*" của CTC và ghi giảm khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên BCĐKT hợp nhất
- Tuy nhiên, việc ghi giảm đến mức tối đa cũng chỉ tương ứng với phần giá trị lợi ích thuần của CĐTTS trong vốn chủ sở hữu (không được tạo ra giá trị âm của khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

Các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn phải được loại trừ

Kế toán điều chỉnh khi hợp nhất:

Giảm khoản mục - Phải trả nội bộ

Giảm khoản mục - Phải thu nội bộ.

(Kết quả: số dư tài khoản 136, 336 đều bằng zero)

Các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại trừ

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ (còn nằm trong giá trị còn lại của hàng tồn kho, TSCĐ...) phải được loại trừ

- KT điều chỉnh giảm lãi nội bộ:

Giảm khoản mục - LN chưa phân phối
Giảm khoản mục - Hao mòn

TSCĐ

Giảm khoản mục - Hàng tồn kho
Giảm khoản mục - TSCĐ huu

hình

Giảm khoản mục - TSCĐ vô

hình.

Điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ

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

- KT Điều chỉnh:

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho

Tăng khoản mục - TSCĐ

Tăng khoản mục - Hao mòn TSCĐ

Tăng khoản mục - LN chưa phân

phối

Lưu ý: việc thay đổi lợi nhuận tập đoàn do hợp nhất BCTC không ảnh hưởng đến số thuế TNDN hiện hành mà các đơn vị

B. TRÌNH TỰ LẬP BCKQKD HỢP NHẤT

- **BCKQKD hợp nhất được lập trên cơ sở cộng các khoản mục tương đương về doanh thu, thu nhập khác, giá vốn hàng bán ... của báo cáo của các CTM và CTC**
- **Sau đó điều chỉnh các khoản mục:**
 - *DT, giá vốn, lãi lỗ nội bộ tập đoàn;*
 - *Lợi ích của cổ đông thiểu số;*
 - *Chênh lệch thanh lý công ty con;*
 - *Thuế thu nhập doanh nghiệp.*

- ***Các khoản doanh thu, giá vốn, lãi - lỗ nội bộ chưa thực hiện phải được loại trừ hoàn toàn.***

Trường hợp có Lãi nội bộ chưa thực hiện:

Ghi Giảm khoản mục - Doanh thu nội bộ - 512

Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (nội bộ)

Giảm khoản mục - Lợi nhuận kế toán

Trường hợp có Lỗ nội bộ chưa thực hiện:

Ghi Giảm khoản mục - Doanh thu nội bộ - 512

Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (nội bộ)

- Lợi ích của cổ đông thiểu số được xác định trên cơ sở căn cứ vào tỷ lệ góp vốn từ lợi nhuận sau thuế, và phải được loại trừ trước khi hợp nhất.

Ghi Giảm KM "*Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp*" tập đoàn
Tăng KM "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*"

- Trường hợp số lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số lớn hơn phần vốn góp của họ thì trên Báo cáo hợp nhất thì phân bổ và trình bày theo số lỗ phân bổ tối đa bằng số vốn góp đó - và không điều chỉnh giảm lợi ích cho phần lỗ vượt trội (do cổ đông đa số gánh chịu, sẽ được hoàn trả lại sau này)

- **Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này được ghi nhận trong Báo cáo như 1 khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con (cần giải trình thông tin bổ sung trong Bản thuyết minh).**
- **Nếu công ty con có phát hành cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức lũy kế chưa thanh toán (cho các đối tượng bên ngoài tập đoàn), công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi này (dù đã công bố hay chưa).**
- **Các khoản thuế thu nhập do Cty mẹ hoặc Cty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận thực hiện theo VAS 17.**

C. TRÌNH TỰ LẬP BCLCTT HỢP NHẤT

- **Báo cáo hợp nhất tập đoàn được lập trên cơ sở các Báo cáo LCTT của CTM và của các CTC theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.**
- **Phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).**

Ví dụ về lập BCTC hợp nhất

- Công ty mẹ A đầu tư vào công ty con B 35.000 (đv: triệu đồng) để nắm giữ quyền kiểm soát đa số.
- Trong năm 2008 giữa 2 Công ty mẹ A và Công ty con B có một số nghiệp vụ kinh tế sau:
- Công ty (mẹ) A bán hàng cho Công ty (con) B mặt hàng X giá vốn là 200 (cho 10 sản phẩm), giá bán 250, hiện mặt hàng X còn tồn kho tại Công ty con B 50% số hàng đã mua của Công ty mẹ A. Công ty con B đã thanh toán toàn bộ tiền hàng cho Công ty mẹ A.

Kế toán khi hợp nhất phải loại trừ các khoản mục sau trên Bảng CĐKT:

- **Đầu tư nội bộ**

Giảm mục đầu tư vào CTC: 35.000

Giảm khoản Vốn đầu tư CSH: 35.000

- **Lãi nội bộ chưa thực hiện (50%):**

Giảm mục HTK: 25

Giảm mục Lợi nhuận ; 25

Chỉ tiêu	Công ty me A		Công ty con B		Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT Hợp nhất	
	Tài sản	Nguồn vốn	Tài sản	Nguồn vốn	Tăng (+)	Giảm (-)	Tài sản	Nguồn vốn
Tài sản								
1- Phải thu khách hàng	1200		1.270			-	2.470	
2- Hàng tồn kho	5.150		6.570			25 (2)	11.695	
3- TSCĐ hữu hình	14.000		27.500				41.500	
4. Chi phí XD cơ bản dở dang			13.260				13.260	
5- Đầu tư vào công ty con B	35.000		-			35.000 (1)	0	
6- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000		-				15.000	
Tổng cộng tài sản	70.350		48.600			35.025	83.925	
Nguồn vốn								
1- Phải trả người bán		280		1.200				1.480
2- Phải trả dài hạn #		28.770		1.840				30.610
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600		45.000	(35.000) (1)			50.600
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700		560	(25) (2)			1.235
Tổng cộng nguồn vốn		70.350		48.600	(35.025)			83.925

Kế toán khi hợp nhất phải loại trừ các khoản mục sau trên Báo cáo KQKD:

- **Doanh thu, chi phí nội bộ chưa thực hiện (tương ứng với 50% còn tồn kho)**
 - Giảm mục Doanh thu nội bộ: 125**
 - Giảm mục giá vốn nội bộ: 100**
- **Lãi nội bộ chưa thực hiện (50%):**
 - Giảm mục lợi nhuận trước & sau thuế:**
25

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Bút toán điều chỉnh* (+,-)	Báo cáo KQKD hợp nhất
A	1	2	3	4
1- Doanh thu	1.000	1.500	(125)	2.375
2- Giá vốn (+) Chi phí QL & bán hàng	(900)	(1.420)	100	(2.220)
3- Tổng thu nhập chịu thuế	100	80	(25) (3)	155
4- CP Thuế TNDN (25%)	(25)	(20)	-	(45)
5- Lợi nhuận sau thuế TNDN	75	60	(25) (4)	110