



NGUYÊN TẮC LOẠI TRỪ KHOẢN ĐẦU TƯ TRONG GIAO DỊCH HỢP NHẤT KINH DOANH NHIỀU GIAI ĐOẠN

ThS. NGUYỄN HỒNG NGÀ – Đại học Thương mại

Ngày 22/12/2014, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 202/2014/TT-BTC hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp hoạt động dưới hình thức công ty mẹ - công ty con thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế. Sự ảnh hưởng của Thông tư 202/2014/TT-BTC đối với các doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính hợp nhất là không hề nhỏ, đặc biệt ảnh hưởng đến các chỉ tiêu tài chính cần phải ghi nhận như doanh thu, lợi nhuận. Bài viết phân tích những nguyên tắc kế toán loại trừ các khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh nhiều giai đoạn.

• Từ khóa: kế toán, báo cáo, tài chính, hợp nhất, kinh doanh, đầu tư.

Thông tư 202/2014/TT-BTC ra đời đã tháo gỡ được rất nhiều vướng mắc về lập BCTCHN do chưa có các quy định trước đây để phù hợp hơn với thực tiễn và các thông lệ quốc tế. Trong đó, đưa ra các nguyên tắc kế toán loại trừ các khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con. Cụ thể:

Quy định về loại trừ các khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh nhiều giai đoạn

Nếu trước ngày đạt được quyền kiểm soát, công ty mẹ không có ảnh hưởng đáng kể với công ty con thì khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp giá gốc. Khi đạt được quyền kiểm soát công ty con, công ty mẹ phải đánh giá lại các khoản đầu tư theo phương pháp giá trị hợp lý tại ngày kiểm soát công ty con. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại theo giá trị hợp lý và giá gốc của các khoản đầu tư ghi nhận trước đây được tiến hành điều chỉnh như sau:

- Nếu là chênh lệch tăng ghi tăng khoản đầu tư vào công ty con, ghi tăng doanh thu tài chính (DTTC) tại kỳ có quyền kiểm soát và kỳ sau ghi tăng lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (LNSTCPP) lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Nếu là chênh lệch giảm, ghi giảm khoản đầu tư vào công ty con, ghi tăng chi phí tài chính (CFTC) tại kỳ có quyền kiểm soát và kỳ sau ghi giảm LNSTCPP lũy kế đến cuối kỳ trước.

Nếu trước ngày đạt được quyền kiểm soát, công ty con là công ty liên kết của công ty mẹ, khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp vốn chủ sở hữu (VCSH). Tại ngày đạt được quyền kiểm soát công ty con, công ty mẹ phải tiến hành điều chỉnh như sau:

Một là, chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương

pháp VCSH: nếu là chênh lệch tăng thì ghi tăng khoản đầu tư, ghi tăng DTTC kỳ này và ghi tăng LNSTCPP vào kỳ sau, nếu là chênh lệch giảm thì ghi giảm khoản đầu tư, ghi tăng CFTC kỳ này và ghi giảm LNSTCPP vào kỳ sau.

Hai là, chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư và giá gốc: nếu là điều chỉnh tăng thì ghi tăng các khoản đầu tư vào công ty con, ghi tăng các chỉ tiêu thuộc vốn chủ; nếu là điều chỉnh giảm thì ghi ngược lại.

Thực tế áp dụng các nguyên tắc

Khi nghiên cứu phương pháp loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh nhiều giai đoạn có hai trường hợp như sau: Trường hợp 1: Khoản đầu tư trước đây được trình bày theo phương pháp giá gốc (trước khi đạt được quyền kiểm soát, công ty mẹ ảnh hưởng không đáng kể); Trường hợp 2: Khoản đầu tư trước đây được trình bày theo phương pháp VCSH (trước khi đạt được quyền kiểm soát, công ty mẹ là ảnh hưởng đáng kể, công ty con là công ty liên kết). Các bước loại trừ được thực hiện như sau:

Bước 1: Xác định chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư ban đầu.

- Đối với trường hợp 1, kế toán phải xác định chênh lệch giữa giá hợp lý của khoản đầu tư thêm tại ngày đạt được quyền kiểm soát so với giá gốc của các khoản đầu tư ban đầu, ghi:

Nợ đầu tư vào công ty con

Có doanh thu tài chính

Khoản chênh lệch trên ghi nhận vào khoản DTTC, là cơ sở để tiến hành ghi tăng LNST trên Bảng cân đối



kế toán hợp nhất bằng cách điều chỉnh ghi giảm LNST trên báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ báo cáo.

- Đối với trường hợp 2, khoản LNSTCPP lũy kế cuối kỳ trước (trước thời điểm đạt được quyền kiểm soát) trên báo cáo riêng của công ty mẹ ảnh hưởng đến khoản đầu tư vào công ty liên kết, kế toán ghi:

Nợ đầu tư vào công ty liên kết

Có lãi trong công ty liên kết (được xác định bằng phần tỷ lệ vốn nhân với lợi nhuận lũy kế đến cuối kỳ trước).

Tức lợi nhuận tạo ra trong năm của công ty liên kết là khoản LNSTCPP lũy kế đến cuối kỳ trước nhằm tạo ra giá trị khoản đầu tư để đạt được quyền kiểm soát, kế toán ghi nhận khoản điều chỉnh cho công tác lập báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Nợ đầu tư vào công ty con

Có LNSTCPP đến cuối kỳ trước

Khi khoản đầu tư vào công ty liên kết tăng thêm do mua, kế toán xác định:

Giá phí khoản đầu tư = Giá mua + Lợi nhuận từ công ty liên kết vào công ty liên kết tăng lên ban đầu (được tạo ra trong năm báo cáo)

Khoản chênh lệch giữa giá hợp lý khoản đầu tư với giá trị khoản đầu tư theo phương pháp VCSH ghi nhận vào LNSTCPP kỳ này, ghi:

Nợ đầu tư vào công ty con

Có doanh thu tài chính

Như vậy, theo Thông tư 202/2014/TT-BTC thì chênh lệch giữa giá hợp lý tại ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát so với giá gốc khoản đầu tư là cơ sở điều chỉnh cho LNSTCPP kỳ này, còn chênh lệch giữa giá gốc và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp VCSH điều chỉnh cho LNSTCPP kỳ trước (tức lợi nhuận chia từ công ty liên kết chuyển vào giá trị khoản đầu tư vào công ty con). Xét về bản chất, với cùng một số liệu đưa ra nhưng việc ghi nhận tại hai trường hợp tuy khác nhau, nhưng khoản đầu tư vào công ty con là như nhau, chỉ khác biệt là ảnh hưởng đến LNCPK kỳ này là khác nhau, từ đó làm ảnh hưởng đến kết quả phản ánh trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất là khác nhau và bảng cân đối kế toán hợp nhất là khác nhau. Để có thể dễ dàng hình dung sự ghi nhận giữa hai phương pháp này, tác giả đưa ra các bút toán ghi nhận như sau:

Trường hợp 1: Khoản đầu tư trước đây được trình bày theo phương pháp giá gốc

Nợ đầu tư vào công ty con

Có doanh thu tài chính (điều chỉnh vào LNSTCPP kỳ này)

Trường hợp 2: Khoản đầu tư trước đây được

trình bày theo phương pháp VCSH

Nợ đầu tư vào công ty con

Có LNSTCPP lũy kế đến cuối kỳ trước (LN công ty liên kết chia kỳ này)

Có doanh thu tài chính (điều chỉnh vào LNCPK kỳ này)

Bước 2: Xác định lợi thế thương mại

Lợi thế thương mại được xác định tại ngày mà công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát với công ty con, theo đó, lợi thế thương mại ở cả hai trường hợp đều cho kết quả giống nhau, được xác định theo công thức sau:

Lợi thế thương mại = Giá phí khoản đầu tư

- Phần sở hữu của công ty mẹ (tại ngày đạt được quyền kiểm soát) trong giá trị hợp lý TS thuần

Trong đó:

Giá phí khoản đầu tư = Giá mua thêm + Giá phí hợp lý (tại ngày đạt được quyền kiểm soát) để đạt được quyền kiểm soát của những lần mua trước

Giá phí hợp lý của những lần mua trước được đánh giá theo giá trị cổ phiếu trên thị trường để công ty mẹ có quyền kiểm soát

Giá phí hợp lý = Số lượng cổ phiếu tăng * Giá trị CP trên những lần mua trước để có được quyền kiểm soát thị trường

Bước 3: Tách lợi ích của cổ đông không kiểm soát: được thực hiện bình thường như giao dịch hợp nhất qua 1 lần mua, được thực hiện tại thời điểm đạt được quyền kiểm soát. Hơn nữa, để tách lợi ích của cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ phải căn cứ vào lợi nhuận chưa phân phối được tạo ra trong kỳ.

Bước 4: Bút toán điều chỉnh từ lợi nhuận tạo ra trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ có được do chênh lệch giữa giá trị hợp lý để đạt được quyền kiểm soát với giá trị khoản đầu tư ban đầu, kế toán phải tiến hành ghi giảm lợi nhuận trên các báo cáo riêng đồng thời ghi tăng lợi nhuận trên bảng cân đối kế toán hợp nhất (được coi là lợi nhuận tạo ra kỳ này), bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ LNSTCPP (trên báo cáo kết quả kinh doanh)

Có LNSTCPP (trên bảng cân đối kế toán)

Trên đây là những ý kiến cá nhân của tác giả khi nghiên cứu về phương pháp loại trừ các khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch HNKD qua nhiều giai đoạn. Trước những vướng mắc trên, cần có những quy định và có hướng dẫn cụ thể, đầy đủ hơn, nhằm tháo gỡ vướng mắc cho DN.

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài Chính, Thông tư 202/2014/TT-BTC;
2. Bộ Tài Chính, Thông tư 161/2007/TT-BTC;
3. Bộ Tài Chính, Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và các khoản đầu tư vào công ty con".