

Số: 161/2007/TT-BTC

Hà Nội, ngày 31 tháng 12 năm 2007

THÔNG TƯ

Hướng dẫn thực hiện mười sáu (16) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

- Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;
- Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 1/7/2003 của Chính phủ quy định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện mười sáu (16) chuẩn mực kế toán ban hành kèm theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002, Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, như sau:

I. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Thông tư này áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

2. Thông tư này hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán gồm: Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho”, Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình”, Chuẩn mực kế toán số 04 “Tài sản cố định vô hình”, Chuẩn mực kế toán số 05 “Bất động sản đầu tư”, Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”, Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”, Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”, Chuẩn mực kế toán số 10 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái”, Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”, Chuẩn mực kế toán số 15 “Hợp đồng xây dựng”, Chuẩn mực kế toán số 16 “Chi phí đi vay”, Chuẩn mực kế toán số 21 “Trình bày báo cáo tài chính”, Chuẩn mực kế toán số 24 “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ”, Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”, Chuẩn mực kế toán số 26 “Thông tin về các bên liên quan”.

II. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 02 "HÀNG TỒN KHO", CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 03 "TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH", CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 04 "TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH"

Nội dung kế toán hàng tồn kho, kế toán chi phí sản xuất chung cố định, kế toán hao hụt, mất mát hàng tồn kho và kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 (dưới đây gọi chung là Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành) của Bộ trưởng Bộ Tài chính (Xem hướng dẫn các tài khoản thuộc nhóm 15 – Hàng tồn kho).

Nội dung phân ánh và phương pháp kế toán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Xem hướng dẫn TK 211, 213).

III. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 05 “BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ”

1. Bất động sản đầu tư và các trường hợp ghi nhận:

1.1. Bất động sản đầu tư:

Bất động sản (BDS) đầu tư là bất động sản, gồm: Quyền sử dụng đất; Nhà, hoặc một phần của nhà, hoặc cả nhà và đất; Cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

- Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc
- Bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

1.2. Các trường hợp được ghi nhận là bất động sản đầu tư:

- Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;
- Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai;
- Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;
- Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;
- Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

1.3. Các trường hợp đặc biệt được ghi nhận là bất động sản đầu tư

- Đối với những bất động sản mà một phần doanh nghiệp nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá và một phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc cho quản lý thì nếu những phần tài sản này được bán riêng rẽ (hoặc cho thuê riêng rẽ theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động), doanh nghiệp sẽ hạch toán phần tài sản dùng để cho thuê hoặc chờ tăng giá là bất động sản đầu tư còn phần tài sản dùng cho sản xuất và quản lý được hạch toán là TSCĐ hữu hình hoặc TSCĐ vô hình.

Trường hợp bất động sản không bán được riêng rẽ và phần sử dụng cho kinh doanh hoặc cho quản lý là không đáng kể (dưới 20% diện tích) thì hạch toán là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp có một toà nhà có trên 80% diện tích chuyên cho thuê hoạt động và dưới 20% diện tích sử dụng làm văn phòng công ty thì toà nhà đó được hạch toán là bất động sản đầu tư.

- Trường hợp doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ liên quan cho những người sử dụng bất động sản do doanh nghiệp sở hữu là một phần tương đối nhỏ trong toàn bộ thoả thuận thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản này là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp sở hữu toà nhà cho các đơn vị khác thuê làm văn phòng (cho thuê hoạt động) đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh đối với toà nhà cho thuê này.

- Trường hợp, một Công ty con cho Công ty mẹ hoặc Công ty con khác trong cùng một Tập đoàn thuê hoặc sử dụng và nắm giữ một bất động sản thì bất động sản đó được hạch toán là bất động sản đầu tư trên Báo cáo tài chính riêng của Công ty con có bất động sản đó hoặc Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ nếu Công ty mẹ cho các Công ty con thuê (nếu nó thoả mãn định nghĩa bất động sản đầu tư), nhưng không được phản ánh là bất động sản đầu tư trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Kế toán bất động sản đầu tư: Nội dung phản ánh và phương pháp kế toán bất động sản đầu tư theo Chế độ kế toán doanh nghiệp (Xem hướng dẫn TK 217, TK 2147, TK 5117, TK 1567, TK 632).

IV. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 06

"THUÊ TÀI SẢN"

1. Phân loại thuê tài sản

1.1. Phân loại thuê tài sản phải căn cứ vào bản chất các điều khoản trong hợp đồng và phải thực hiện ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Sau thời điểm khởi đầu thuê tài sản nếu có thay đổi các điều khoản của hợp đồng (trừ gia hạn hợp đồng) thì các điều khoản mới này được áp dụng cho suốt thời hạn hợp đồng. Nhưng thay đổi về ước tính (thay đổi ước tính thời gian sử dụng kinh tế hoặc giá trị còn lại của tài sản thuê) hoặc thay đổi khả năng thanh toán của bên thuê thì không làm thay đổi sự phân loại thuê tài sản đối với ghi sổ kế toán.

1.2. Phân loại thuê tài sản được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Thuê tài sản bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động.

1.2.1. Thuê tài chính:

a) Thuê tài chính: Là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

b) Các trường hợp thuê tài sản dưới đây thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính:

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.
- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.
- Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.
- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê.
- Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào.

c) Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

- Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;
- Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;
- Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

1.2.2. Thuê hoạt động:

- Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.
- Thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động vì quyền sử dụng đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

2. Hướng dẫn kế toán thuê tài sản là thuê tài chính

2.1- Ghi nhận tài sản thuê tài chính đối với bên thuê

2.1.1. Tại thời điểm nhận tài sản thuê, bên thuê ghi nhận giá trị tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài chính với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê. Nếu giá trị hợp lý của tài

sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

Khi tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản, doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ lệ lãi suất ngầm định hoặc tỷ lệ lãi suất được ghi trong hợp đồng thuê hoặc tỷ lệ lãi suất biên đi vay của bên thuê.

Trường hợp trong hợp đồng thuê tài chính đã ghi rõ số nợ gốc phải trả bằng giá trị hợp lý tài sản thuê thì tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài chính được ghi theo cùng giá trị này.

Giá trị hợp lý hoặc giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu ghi nhận giá trị TSCĐ thuê tài chính là giá chưa có thuế GTGT (Kể cả trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế và trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).

2.1.2. Các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê.

2.1.3. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính (số tiền lãi thuê tài chính) và khoản phải trả nợ gốc từng kỳ. Số tiền lãi thuê tài chính phải trả được hạch toán vào chi phí tài chính trong suốt thời hạn thuê. Số tiền lãi thuê tài chính ghi nhận vào chi phí tài chính từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (x) với tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định.

Trường hợp số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên thuê phải hoàn lại thì số tiền lãi thuê tài chính phải trả bao gồm cả số lãi tính trên số thuế GTGT mà bên thuê chưa trả cho bên cho thuê.

2.1.4. Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo định kỳ trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của doanh nghiệp đi thuê.

Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

2.1.5. Trường hợp lãi thuê tài chính đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang thì thực hiện theo quy định tại phần hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 16- Chi phí đi vay.

2.2. Kế toán TSCĐ thuê tài chính: Nội dung phản ánh và phương pháp kế toán TSCĐ thuê tài chính thực hiện theo quy định tại Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành.

3. Hướng dẫn kế toán thuê tài sản là thuê hoạt động

3.1. Ghi nhận thuê tài sản là thuê hoạt động đối với doanh nghiệp thuê

Thuê tài sản là thuê hoạt động thì doanh nghiệp thuê không phản ánh giá trị tài sản đi thuê trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp, mà chỉ phản ánh chi phí tiền thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán tiền thuê (Trả tiền thuê từng kỳ hay trả trước, trả sau).

3.2. Kế toán TSCĐ thuê hoạt động: Nội dung phản ánh và phương pháp kế toán TSCĐ thuê hoạt động thực hiện theo quy định tại Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

4. Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê tài chính

4.1. Ghi nhận giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính

Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được thuê lại bởi chính người bán. Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện hoặc

chi phí trả trước dài hạn và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản. Trong giao dịch bán và thuê lại, nếu có chi phí phát sinh ngoài chi phí khấu hao thì được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

4.2. Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính: Được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Xem phần hướng dẫn TK 212).

5. Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

5.1. Ghi nhận giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

5.1.1. Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ phát sinh;

5.1.2. Nếu giá bán được thỏa thuận thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản tiền thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường, thì khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

5.1.3. Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà phải được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

5.1.4. Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh.

5.2. Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

5.2.1. Khi bán TSCĐ và thuê lại, căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, kế toán phản ánh giao dịch bán theo các trường hợp sau:

a) Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hay lãi phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, căn cứ vào hoá đơn chứng từ:

- Phản ánh số thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

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

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số đã hao mòn - Nếu có)

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

b) Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay, kế toán ghi sổ các bút toán như ở điểm 5.2.1(a).

Trường hợp giá bán và thuê lại TSCĐ thấp hơn giá trị hợp lý nhưng mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường thì khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong thời gian thuê tài sản:

- Căn cứ vào hoá đơn GTGT và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, phản ánh thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Tính bằng giá bán của TSCĐ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chênh lệch giá trị còn lại của TSCĐ lớn hơn giá bán)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

- Trong các kỳ tiếp theo phân bổ số lỗ về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

c) Nếu giá bán và thuê lại tài sản cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng còn số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị còn lại được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ.

- Căn cứ vào hoá đơn GTGT bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tính bằng giá trị hợp lý của TSCĐ)

Có TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ)

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

Đồng thời, ghi giảm giá trị TSCĐ bán và thuê lại:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

- Định kỳ, phân bổ số lãi về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642.

5.2.2. Định kỳ, xác định tiền thuê TSCĐ phải trả, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có các TK 111, 112, 331.

V. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 07 “KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT”

1. Quy định chung

1.1. Nhà đầu tư được coi là có ảnh hưởng đáng kể

Nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư mà không có thoả thuận khác thì được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư.

Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư nhưng có thoả thuận giữa bên nhận đầu tư và nhà đầu tư về việc nhà đầu tư đó có ảnh hưởng đáng kể hoặc trường hợp nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư nhưng có thoả thuận về việc nhà đầu tư đó không nắm giữ quyền kiểm soát đối với bên nhận đầu tư thì vẫn được kế toán khoản đầu tư đó là khoản đầu tư vào công ty liên kết.

1.2. Các phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết

- Phương pháp giá gốc:

+ Nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư vào công ty liên kết theo giá gốc.

+ Sau ngày đầu tư, nhà đầu tư được ghi nhận cổ tức, lợi nhuận được chia từ lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc dồn tích (không bao gồm khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua).

+ Các khoản khác từ công ty liên kết mà nhà đầu tư nhận được ngoài cổ tức và lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi của các khoản đầu tư và được ghi giảm giá gốc khoản đầu tư. Ví dụ khoản cổ tức, lợi nhuận của kỳ kế toán trước khi khoản đầu tư được mua mà nhà đầu tư nhận được phải ghi giảm giá gốc khoản đầu tư.

+ Phương pháp giá gốc được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư.

- Phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận ban đầu theo giá gốc.

+ Sau đó, vào cuối mỗi kỳ kế toán, khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư.

+ Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết được ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất.

+ Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết cũng phải được điều chỉnh khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết. Ví dụ thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (khi mua khoản đầu tư).

+ Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

1.3. Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính của nhà đầu tư

1.3.1. Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

1.3.2. Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư

a) Đối với khoản đầu tư trực tiếp vào công ty liên kết, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo tài chính của công ty liên kết và các tài liệu có liên quan khi mua khoản đầu tư.

b) Đối với khoản đầu tư gián tiếp vào công ty liên kết thông qua các công ty con, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo tài chính của công ty con và các tài liệu thông tin phục vụ cho việc hợp nhất, Báo cáo tài chính của công ty liên kết và các tài liệu liên quan khi công ty con mua khoản đầu tư vào công ty liên kết.

c) Trong cả hai trường hợp (đầu tư trực tiếp vào công ty liên kết và đầu tư gián tiếp vào công ty liên kết thông qua các công ty con), cuối mỗi kỳ kế toán, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần lãi (hoặc lỗ) của mình trong công ty liên kết trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Đồng thời căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và điều chỉnh tăng hoặc giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tương ứng với phần sở hữu của mình trong sự thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết.

d) Trường hợp khi mua khoản đầu tư, nếu có chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư tại thời điểm mua, kế toán phải xác định khoản chênh lệch này thành các phần sau đây:

- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư tại thời điểm mua, đồng thời phần chênh lệch này phải

được xác định cho từng chỉ tiêu, như: Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của TSCĐ, của hàng tồn kho,...

- Phần chênh lệch còn lại giữa giá mua khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được (nếu có), được gọi là lợi thế thương mại (nếu giá mua khoản đầu tư lớn hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được) hoặc phần chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư.

Nhà đầu tư không phải phản ánh các khoản chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư tại thời điểm mua trên các tài khoản và sổ kế toán phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư mà chỉ mở sổ kế toán chi tiết để theo dõi và tính toán số chênh lệch (nếu có) được phân bổ định kỳ phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất (nếu nhà đầu tư phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất). Số theo dõi chi tiết khoản chênh lệch này nằm trong hệ thống sổ kế toán phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Quy định cụ thể

2.1. Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp.

2.2. Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư (ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 09 và đoạn 11 của chuẩn mực số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”).

2.2.1. Nguyên tắc chung

2.2.1.1. Trong Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết phải được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 09 và đoạn 11 của Chuẩn mực số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

2.2.1.2. Cuối kỳ kế toán, khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, giá trị khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được điều chỉnh như sau:

a) Điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất từ các kỳ kế toán trước.

- Trước khi điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ thuộc phần sở hữu của mình trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận và phản ánh trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ kế toán trước liền kề để ghi nhận và phản ánh vào khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh”, khoản mục “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” và các khoản mục khác có liên quan trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ báo cáo.

- Căn cứ để xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước và các khoản điều chỉnh khác là Bảng cân đối kế toán riêng của nhà đầu tư và Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ kế toán trước liền kề, các sổ kế toán chi tiết phục vụ việc hợp nhất báo cáo tài chính.

b) Điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

- Nhà đầu tư phải xác định và điều chỉnh tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ sau thuế TNDN của công ty liên kết tại thời điểm cuối mỗi kỳ kế toán khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần có cổ phiếu ưu đãi cổ tức được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài thì nhà đầu tư phải loại trừ phần cổ tức ưu đãi trước khi xác định phần sở hữu của mình trong lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết, kể cả khi chưa có thông báo chính thức về việc trả cổ tức trong kỳ.

- Trường hợp khoản lỗ trong công ty liên kết mà nhà đầu tư phải gánh chịu lớn hơn giá trị ghi sổ của khoản đầu tư trên Báo cáo tài chính hợp nhất thì nhà đầu tư chỉ ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho đến khi nó bằng không ($= 0$). Trường hợp nhà đầu tư có nghĩa vụ thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả thì chênh lệch lớn hơn của khoản lỗ trong công ty liên kết và giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là một khoản chi phí phải trả. Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây. Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

c) Điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết: Khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết, nếu có chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết thì tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xác định khoản chênh lệch đó thành các phần như đã nêu tại điểm d mục 1.3.2 nói trên. Đồng thời cuối kỳ kế toán khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, khi xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh phù hợp:

- Phân bổ khoản chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết theo thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết;

- Phân bổ khoản lợi thế thương mại (giá mua khoản đầu tư lớn hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được) tối đa không quá 10 năm vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết.

- Trường hợp giá mua khoản đầu tư nhỏ hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và việc xác định giá mua khoản đầu tư. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại được điều chỉnh ngay vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

d) Điều chỉnh khoản cổ tức, lợi nhuận được chia: Khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết trong kỳ phải ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết và phần lãi hoặc lỗ từ công ty liên kết.

đ) Điều chỉnh các khoản thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết: Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thay đổi (nhưng không được phản ánh qua Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ, như chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá không được ghi nhận là lãi, lỗ trong kỳ), kế toán căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết. Khoản này được ghi tăng (giảm) giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết và các khoản mục tương ứng của vốn chủ sở hữu của nhà đầu tư.

2.2.1.3. Phần lãi hoặc lỗ trong kỳ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết xác định được theo quy định ở điểm b, c, d mục 2.2.1.2 nêu trên phải được ghi nhận và trình bày thành một khoản mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh”).

2.2.1.4. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ việc ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết được thực hiện theo quy định tại điểm 3 - mục B - Phần I của Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

2.2.1.5. Để phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất, bộ phận kế toán hợp nhất phải mở “Sổ kế toán chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty liên kết” và “Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

a) Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết:

- Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi những chỉ tiêu sau: Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết; Khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết; Phần điều chỉnh tăng (giảm) khoản đầu tư theo giá trị thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết; Khoản điều chỉnh do Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày; Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán.

Biểu số 01

Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết Năm tài chính.....

Chứng từ		Diễn giải	Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết đầu kỳ	Các khoản được điều chỉnh tăng (giảm) giá trị ghi sổ của khoản đầu tư				Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết cuối kỳ
Số hiệu	Ngày tháng			Khoản điều chỉnh tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết trong kỳ	Khoản điều chỉnh do báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày	Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán	Phần điều chỉnh tăng (giảm) khoản đầu tư theo thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết	
A	B	C	1	2	3	4	5	6
		Công ty Liên kết A						
		-						
		Công ty Liên kết B						
		-						
								
		..						

Cơ sở số liệu để ghi vào sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết là Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết (Biểu số 03) cùng kỳ, các tài liệu chứng từ khác có liên quan khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết.

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

Sổ này là một phần của hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất dùng để theo dõi quá trình phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết (nếu có). Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi các chỉ tiêu: Nội dung phân bổ, tổng giá trị chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư, thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại, giá trị phân bổ định kỳ.

Biểu số 02

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

STT	Nội dung phân bổ	Tổng số chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	Kỳ kế toán ...	Kỳ kế toán ...	Kỳ kế toán ...	...
A	B	1	2	3	4	5	
1	Công ty liên kết A - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	Cộng số phân bổ						
2	Công ty liên kết B - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	Cộng số phân bổ						
3	Công ty liên kết C - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại						
	Cộng số phân bổ						

Cơ sở số liệu để ghi vào sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết là các chứng từ có liên quan đến giao dịch mua khoản đầu tư, các tài liệu xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và lợi thế thương mại hoặc phân chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư (nếu có).

- Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh: Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được sử dụng để điều chỉnh các chỉ tiêu đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết, phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác có liên quan khi trình bày các chỉ tiêu này theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong quá trình lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Nội dung, phương pháp ghi chép và mẫu Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được thực hiện theo quy định tại Phần XIII- Hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán số 25 trong Thông tư này.

2.2.1.6. Sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu để trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư. Khi không thể có Báo cáo tài chính lập cùng ngày thì mới được sử dụng Báo cáo tài chính lập vào những ngày khác nhau. Trường hợp này, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải điều chỉnh ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập Báo cáo tài chính của công ty liên kết;

- Trường hợp công ty liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự thì nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp. Trường hợp nhà đầu tư không thực hiện được các điều chỉnh đó thì phải giải trình trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

2.2.2. Phương pháp xác định và ghi nhận các khoản điều chỉnh khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

2.2.2.1. Xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước liền kề.

- Xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ các kỳ trước.

Phần lãi hoặc lỗ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước được xác định bằng giá trị ghi sổ của khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ trước liền kề trừ đi giá gốc của khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” trong Bảng cân đối kế toán riêng kỳ trước liền kề của nhà đầu tư.

- Ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước liền kề vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất kỳ báo cáo: Trước khi trình bày số liệu trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, nhà đầu tư sử dụng Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh để phản ánh phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ trước:

+ Đối với phần lợi nhuận đã ghi nhận, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Đối với phần lỗ đã ghi nhận, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) do đánh giá lại tài sản (nếu có), ghi:

Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) chênh lệch tỷ giá hối đoái:

Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

2.2.2.2. Xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

a) Xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết để xác định phần lãi hoặc lỗ của mình trong lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết trong kỳ. Sau đó, nhà đầu tư căn cứ vào các tài liệu, chứng từ khi mua khoản đầu tư, số liệu về cổ tức, lợi nhuận được chia để xác định giá trị điều chỉnh cho kỳ báo cáo đối với các khoản: Phân bổ chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ có thể xác định được; Phân phân bổ lợi thế thương mại; Khoản lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận trong kỳ và phân chênh lệch giữa phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư. Số liệu chi tiết điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết được phản ánh trong “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” (Biểu số 03).

Biểu số 03

BẢNG XÁC ĐỊNH PHẦN LÃI HOẶC LỖ TRONG CÔNG TY LIÊN KẾT

Công ty liên kết.....

Năm tài chính

STT	Nội dung điều chỉnh	Kỳ báo cáo	Kỳ trước
1	Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết trong kỳ		
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ (giá trị còn lại) TSCĐ		
3	Phân bổ lợi thế thương mại		
4	Cổ tức, lợi nhuận được chia		
5	Ghi nhận phân chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được lớn hơn giá mua khoản đầu tư (sau khi xem xét lại giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được)		
	Cộng các khoản điều chỉnh		

- “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” là căn cứ ghi vào cột 2 của “Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết” (biểu số 01).

- Xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết theo nguyên tắc sau: Nhà đầu tư xác định phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết theo tỷ lệ vốn góp trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nếu tỷ lệ lợi nhuận được chia hoặc tỷ lệ lỗ nhà đầu tư phải gánh chịu tương đương với tỷ lệ vốn góp theo công thức dưới đây:

$$\text{Phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết} = \text{Tỷ lệ vốn góp trong công ty liên kết} \times \text{Tổng lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ của công ty liên kết}$$

- Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần, khi xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư chỉ xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết theo mệnh giá cổ phiếu;

- Trường hợp công ty liên kết không là công ty cổ phần, khi xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết là tổng giá trị vốn đã thực góp (bằng tiền hoặc tài sản) từ ngày đầu tư cho tới thời điểm lập BCTC hợp nhất năm báo cáo.

Ví dụ 1: Xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết:

Tại ngày 1/1/2004, Công ty Thăng Long (là đối tượng phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất) đầu tư vào Công ty Đông Đô dưới hình thức mua cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết (mua 2.000 cổ phiếu, mệnh giá cổ phiếu là 10.000VND, giá mua là 11.000VND). Tổng số cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết đang lưu hành của công ty Đông Đô là 8.000 cổ phiếu (với tổng mệnh giá là 80.000.000VND), lợi nhuận chưa phân phối lũy kế đến năm 2004 của công ty B là 20.000.000VND. Tổng lợi nhuận của Công ty Đông Đô trong năm 2004 là 5.000.000VND. Cuối năm 2004, khi Công ty Thăng Long lập Báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty Thăng Long xác định phần lợi nhuận của mình trong Công ty liên kết Đông Đô như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lãi của} \\ \text{công ty Thăng Long} \\ \text{trong công ty Đông Đô} \end{array} = \frac{2.000 \times 10.000}{8.000 \times 10.000} \times 100\% \times 5.000.000 = 1.250.000$$

Ví dụ 2: Xác định phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết:

Công ty A là Công ty mẹ của Công ty B. Tại ngày 1/1/2004, Công ty B đầu tư vào Công ty C dưới hình thức góp vốn bằng tài sản. Nguyên giá của tài sản mang đi góp vốn là 9.000.000VND, giá trị đánh giá lại của tài sản đem góp vốn theo thoả thuận của Công ty B với Công ty C là 10.000.000VND. Tổng vốn chủ sở hữu của Công ty C sau thời điểm nhận vốn góp của Công ty B là 40.000.000VND. Tổng lợi nhuận của Công ty C trong năm 2004 là 2.500.000VND. Cuối năm 2004, khi Công ty A lập Báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty A xác định phần lợi nhuận của Tập đoàn trong Công ty liên kết C như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lãi} \\ \text{của Tập đoàn} \\ \text{trong Công ty C} \end{array} = \frac{10.000.000}{40.000.000} \times 100\% \times 2.500.000 = 625.000$$

- Trường hợp tỷ lệ vốn góp khác với tỷ lệ phần lợi nhuận được chia hoặc lỗ phải gánh chịu do có thoả thuận khác giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết được xác định căn cứ vào biên bản thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết;

- Khi xác định các khoản điều chỉnh để ghi vào “Bảng xác định phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết” được thực hiện như sau:

+ Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn giá trị ghi sổ được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (**);

+ Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ được ghi bình thường;

+ Số phân bổ lợi thế thương mại được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (**);

+ Trường hợp giá mua khoản đầu tư nhỏ hơn phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được, tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và việc xác định giá mua khoản đầu tư. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại được điều chỉnh ngay vào phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

b) Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết vào Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, căn cứ vào kết quả xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ trong công ty liên kết, kế toán căn cứ vào Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết (cột 2, biểu 01) để phản ánh vào Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh, ghi:

+ Nếu kết quả xác định khoản điều chỉnh là có lãi, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

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

+ Nếu kết quả xác định các khoản điều chỉnh là lỗ, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh (chỉ ghi giảm cho đến khi khoản đầu tư này có giá trị bằng không (=0))

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

2.2.2.3. Khi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết thay đổi nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của công ty liên kết (như đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ), nhà đầu tư phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết sau ngày đầu tư:

a) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch đánh giá lại tài sản, ghi:

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh tăng giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết giảm do đánh giá lại tài sản, kế toán điều chỉnh giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

b) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch tỷ giá, ghi:

- Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lãi chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

Có Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, kế toán phản ánh khoản lỗ chênh lệch tỷ giá trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

2.2.2.4. Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư.

a) Trường hợp Báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải thực hiện điều chỉnh đối với những ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập Báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập Báo cáo tài chính của công ty liên kết. Ví dụ như nhà đầu tư mua hoặc bán vật tư, hàng hoá, TSCĐ có giá trị lớn hoặc có các giao dịch tài trợ vốn vay cho công ty liên kết nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo tài chính riêng của công ty liên kết.

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết dẫn đến làm tăng phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

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

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết làm giảm phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Trường hợp không thể xác định được ảnh hưởng của những sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải trình bày lý do và các diễn giải khác trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

2.2.2.5. Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do nhà đầu tư và công ty liên kết sử dụng các chính sách kế toán khác nhau.

Trường hợp có sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán cho các giao dịch và sự kiện tương tự giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết bằng cách chuyển đổi các chính sách kế toán của công ty liên kết về chính sách kế toán của nhà đầu tư. Khoản chênh lệch phát sinh từ việc chuyển đổi chính sách kế toán được điều chỉnh vào giá trị khoản đầu tư, được xử lý như sau:

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến tăng lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh

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

- Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến giảm lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, kế toán phản ánh trên Bảng tổng hợp các chỉ tiêu điều chỉnh, ghi:

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

- Đồng thời, kế toán kết chuyển Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

+ Nếu kết chuyển lãi, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp
 Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.
 + Nếu kết chuyển lỗ, ghi:
 Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
 Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

Ví dụ về việc xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

Ngày 1/1/2004, Công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này Công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với Công ty B do đó Công ty B là Công ty liên kết của Công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

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

Đơn vị: 1.000đ

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

Tại ngày mua, Công ty A phải xác định:

- Giá gốc mua khoản đầu tư là: 140.000
- Giá trị ghi sổ của 40% tài sản thuần có thể xác định được là: $40\% \times (320.000 - 70.000) = 100.000$
- Chênh lệch: 40.000

Khoản chênh lệch 40.000 được phân bổ cho các khoản mục có sự chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ:

Khoản mục có chênh lệch	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý	40% của số chênh lệch
TSCĐ	190.000	270.000	80.000	32.000

Khoản chênh lệch giữa: $40.000 - 32.000 = 8.000$ là lợi thế thương mại của nhà đầu tư phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết. Hoặc:

Chênh lệch giữa giá gốc mua khoản đầu tư (là 140.000) với 40% của tài sản thuần có thể xác định được theo giá trị hợp lý $((400.000 - 70.000) \times 40\% = 132.000)$ là 8.000. Khoản chênh lệch này là lợi thế thương mại.

Các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ và lợi thế thương mại xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh khi xác định và ghi nhận phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm. Thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại cần phải căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ và quy định hiện hành về phân bổ lợi thế thương mại.

Giả sử:

TSCĐ khấu hao là 10 năm;

Lợi thế thương mại phân bổ trong 10 năm.

Cuối năm, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty A phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ và phân bổ lợi thế thương mại như sau:

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

Nội dung phân bổ	Tổng số Chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	2004	2005	2006	...
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ	32.000	10 năm	3.200	3.200	3.200	
- Lợi thế thương mại	8.000	10 năm	800	800	800	
Tổng số phân bổ hàng năm			4.000	4.000	4.000	

Giả sử trong năm 2004, Công ty B có lợi nhuận sau thuế là 20.000, Công ty A phải phản ánh phần lãi hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Phần lãi hoặc lỗ
của Công ty A trong Công ty
liên kết B trong năm 2004 $= 40\% \times 20.000 = 8.000$

Tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận
chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư $= 8.000 - 4.000 = 4.000$
trong Công ty liên kết A trong năm 2004

**BẢNG XÁC ĐỊNH PHẦN LÃI HOẶC LỖ TRONG CÔNG TY LIÊN KẾT
Công ty liên kết B
Năm 2004**

STT	Nội dung điều chỉnh	Năm nay	Năm trước
1	Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết	8.000	
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ	(3.200)	
3	Phân bổ lợi thế thương mại	(800)	
4	Lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận	-	
	Cộng các khoản điều chỉnh	4.000	

- Sau khi xác định được tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư trong Công ty liên kết A trong năm 2004, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh: 4.000
Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh: 4.000.

Đồng thời kế toán kết chuyển lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

2.2.3. Trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận theo giá gốc và số lũy kế các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính và được phản ánh ở khoản mục “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 252 trong “Bảng Cân đối kế toán hợp nhất”.

- Phần lãi hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết của năm báo cáo được phản ánh ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 45 trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải trình bày:

+ Danh sách các công ty liên kết kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với tỷ lệ (%) phần sở hữu;

+ Phương pháp kế toán được sử dụng để kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

VI. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 08 “THÔNG TIN TÀI CHÍNH VỀ NHỮNG KHOẢN VỐN GÓP LIÊN DOANH”

1. Kế toán hoạt động liên doanh dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh

1.1. Trường hợp liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

Các quy định chung và các quy định cụ thể về phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến chi phí, sản phẩm, doanh thu của hoạt động liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát được quy định tại Mục II Phần giải thích Tài khoản 222 “Vốn góp liên doanh” trong Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

Thông tư này hướng dẫn các mẫu chứng từ kế toán dùng để phản ánh chi phí, sản phẩm, doanh thu ... của hợp đồng hợp tác kinh doanh cho các bên góp vốn như sau:

a) Khi bên liên doanh có phát sinh chi phí chung phải mở sổ kế toán để ghi chép, tập hợp toàn bộ các chi phí chung đó. Định kỳ căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh về việc phân bổ các chi phí chung, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung (Mẫu số 01-HTKD), được các bên liên doanh xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Bảng phân bổ chi phí chung kèm theo các chứng từ gốc hợp pháp là căn cứ để mỗi bên liên doanh kế toán chi phí chung được phân bổ từ hợp đồng.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

.....

Mẫu số 01 – HTKD

(Ban hành theo TT số 161/2007/TT-BTC

ngày 31/12/2007 của Bộ Tài chính)

BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ CHUNG

(Phát sinh tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là: ...)

1. Tên hợp đồng:

2. Thời gian thực hiện hợp đồng:

3. Các bên tham gia hợp đồng:

4. Nội dung của hợp đồng:

5. Thời gian phát sinh chi phí chung cần phân bổ: Từ: Đến:

Đơn vị tính: ...

S T T	Chứng từ			Tổng số tiền		Phân chia cho các bên				Ghi chú
	Số	Ngày, tháng,	Nội dung			Bên góp vốn A		Bên góp vốn B		
				Thuế	Tổng	Thuế	Chi	Thuế	Chi	

		năm		GTGT (nếu có)	chi phí	GTGT (nếu có)	phí	GTGT (nếu có)	phí		
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	...	Đ
	Tổng cộng:										

..., Ngày ... tháng ... năm ...

Đại diện bên góp vốn A **Đại diện bên góp vốn B** ...
(Ký, họ tên, (Ký, họ tên,
đóng dấu) đóng dấu) ...

Cách ghi một số nội dung trong bảng:

Cột B: Ghi số hiệu của chứng từ;
Cột C: Ngày, tháng, năm của chứng từ;
Cột D: Ghi nội dung của chứng từ;
Cột 1,2: Ghi số Thuế GTGT và tổng chi phí chung của Hợp đồng;
Cột 3,4: Ghi số Thuế GTGT và chi phí phân bổ cho đối tác A;
Cột 5,6: Ghi số Thuế GTGT và chi phí phân bổ cho đối tác B;
.....

b) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia sản phẩm, định kỳ theo thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh, các bên liên doanh phải lập Bảng phân chia sản phẩm (Mẫu số 02-HTKD) cho các bên góp vốn và được các bên xác nhận số lượng, quy cách sản phẩm được chia từ hợp đồng, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Mỗi khi thực giao sản phẩm, các bên liên doanh phải lập Phiếu giao nhận sản phẩm (hoặc phiếu xuất kho) làm 2 bản, giao cho mỗi bên giữ một bản. Phiếu giao nhận sản phẩm là căn cứ để các bên liên doanh ghi sổ kế toán, theo dõi và là căn cứ thanh lý hợp đồng.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

.....

Mẫu số 02 – HTKD

(Ban hành theo TT số 161/2007/TT-BTC
ngày 31/12/2007 của Bộ Tài chính)

BẢNG PHÂN CHIA SẢN PHẨM
(Tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là: ...)

1. Tên hợp đồng:
2. Thời gian thực hiện hợp đồng:
3. Các bên tham gia hợp đồng:
4. Nội dung của hợp đồng:
5. Thời gian phát sinh sản phẩm cần phân chia: Từ: ... Đến: ...

Đơn vị tính:...

S T T	Tên sản phẩm	Tổng số sản phẩm	Số sản phẩm phân chia cho các bên liên doanh			Ghi chú
			Bên góp vốn A	Bên góp vốn B	...	
A	B	1	2	3	...	C

..., Ngày ... tháng ... năm ...

Đại diện bên góp vốn A **Đại diện bên góp vốn B** ...
(Ký, họ tên, (Ký, họ tên,
đóng dấu) đóng dấu) ...

Cách ghi một số nội dung trong bảng:

Cột B: Ghi tên, quy cách sản phẩm;

Cột 1: Ghi tổng số sản phẩm;

Cột 2: Ghi số sản phẩm phân chia cho đối tác A theo quy định của hợp đồng;

Cột 3: Ghi số sản phẩm phân chia cho đối tác B theo quy định của hợp đồng;

.....

c) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia doanh thu, theo từng lần bán hàng bên liên doanh được giao trách nhiệm bán hộ sản phẩm cho các bên khác phải phát hành hóa đơn cho toàn bộ sản phẩm bán ra của hợp đồng. Định kỳ, theo thỏa thuận, bên bán hàng phải lập Bảng phân chia doanh thu (Mẫu số 03-HTKD) và được các bên xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản chính. Khi nhận được Bảng phân chia doanh thu, các bên liên doanh không bán sản phẩm phải lập hóa đơn bán hàng đối với số doanh thu được hưởng từ hợp đồng giao cho bên bán sản phẩm 1 bản. Các hóa đơn này là căn cứ để các bên liên doanh kế toán doanh thu bán hàng từ hợp đồng.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

.....

Mẫu số 03 – HTKD

(Ban hành theo TT số 161/2007/TT-BTC

ngày 31/12/2007 của Bộ Tài chính)

BẢNG PHÂN CHIA DOANH THU**(Ghi nhận tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là:...)**

1. Tên hợp đồng:

2. Thời gian thực hiện hợp đồng:

3. Các bên tham gia hợp đồng:

4. Nội dung của hợp đồng:

5. Thời gian phát sinh doanh thu cần phân chia:

Đơn vị tính:

S T T	Chứng từ		Diễn giải	Tổng số tiền bán hàng		Số tiền phân chia cho các bên					Ghi chú
	Số	Ngày, tháng, năm				Bên góp vốn A		Bên góp vốn B		...	
				Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu	Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu	Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu		
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	...	Đ
	Tổng cộng:										

..., Ngày ... tháng ... năm ...

Đại diện bên góp vốn A(Ký, họ tên,
đóng dấu)**Đại diện bên góp vốn B**(Ký, họ tên,
đóng dấu)

...

...

...

Cách ghi một số nội dung trong bảng:

Cột B: Ghi số hiệu của chứng từ;

Cột C: Ngày, tháng, năm của chứng từ;

Cột D; Ghi diễn giải nội dung của nghiệp vụ;

Cột 1,2: Ghi số tiền Thuế GTGT và tổng số tiền doanh thu chung của Hợp đồng;

Cột 3,4: Ghi số tiền thuế GTGT và doanh thu phân chia cho đối tác A;

Cột 5,6: Ghi số tiền thuế GTGT và doanh thu phân chia cho đối tác B;

.....

1.2. Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát

Quy định chung và quy định cụ thể phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến hoạt động liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát được quy định tại Mục III Phần giải thích Tài khoản 222 “Vốn góp liên doanh” trong Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

2. Kế toán góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Quy định chung và quy định cụ thể về phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến hoạt động liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được quy định tại Mục I Phần giải thích Tài khoản 222 “Vốn góp liên doanh” trong Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

Chế độ chứng từ kế toán, sổ kế toán, Báo cáo tài chính được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

3. Kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh

3.1. Nguyên tắc chung

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh có ít nhất một Công ty con thì bên liên doanh phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong Báo cáo tài chính hợp nhất khoản vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 27 và đoạn 28 của Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”). Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất bên góp vốn liên doanh phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản vốn góp liên doanh tương ứng với phần lãi (hoặc lỗ) sau thuế TNDN thuộc lợi ích của bên góp vốn trong kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

Nguyên tắc xác định và phương pháp ghi nhận phần lãi (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác theo phương pháp vốn chủ sở hữu được thực hiện tương tự như quy định khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết.

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập:

+ Nếu phát sinh lãi từ giao dịch này thì bên góp vốn liên doanh không phải hạch toán phần lãi tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

+ Nếu phát sinh lỗ từ giao dịch này thì bên góp vốn liên doanh phải ghi nhận ngay phần lỗ tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Giá trị phần lãi (hoặc lỗ) của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sau khi xác định được, thực hiện điều chỉnh vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Đối với những thay đổi trong nguồn vốn chủ sở hữu của cơ sở đồng kiểm soát mà chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán phải xác định phần sở hữu của mình tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh để điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

3.2. Phương pháp kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu

a) Xác định phần lãi (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ sau ngày đầu tư đến cuối kỳ kế toán trước liền kề: Xem mục 2.2.2.1 phần V.

b) Xác định và điều chỉnh phần lãi (hoặc lỗ) trong năm báo cáo tương ứng với phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

- Xác định phần lãi (hoặc lỗ) trong năm báo cáo của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

+ Căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong năm báo cáo của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định phần lãi (hoặc lỗ) thuộc lợi ích của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

+ Phương pháp xác định phần lãi hoặc lỗ trong năm báo cáo trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thực hiện tương tự như qui định đối với xác định phần lãi hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lãi (hoặc lỗ) trong kỳ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác vào Báo cáo tài chính hợp nhất: Xem mục 2.2.2.2 b Phần V.

c) Xác định và điều chỉnh phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh đối với các khoản thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xem mục 2.2.2.3 Phần V.

d) Điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch mua tài sản của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và chưa bán lại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập.

+ Trường hợp cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát thu được lãi từ giao dịch bán tài sản cho bên góp vốn liên doanh thì bên góp vốn liên doanh phải hoãn lại phần lãi của mình:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

+ Trường hợp khi hàng bán được cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận phần lãi của mình

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh.

Ví dụ:

Công ty A (có công ty con) góp 50% vốn và có quyền đồng kiểm soát Công ty liên doanh B. Năm 2006, Công ty liên doanh B bán hàng cho A (giá bán 1000, giá vốn 800, lợi nhuận 200). Cuối năm 2006 Công ty A chưa bán được hàng cho bên thứ ba. Năm 2007 bán được hàng cho Công ty X.

Năm 2006, Công ty A hoãn lại (điều chỉnh giảm) phần sở hữu của mình trong lợi nhuận Công ty liên doanh B:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	100
--------------------------------------	-----

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	100
--	-----

Năm 2007, Công ty A ghi nhận phần lãi đã hoãn lại ở trên.

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	100
--------------------------------------	-----

Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	100
--	-----

3.3. Trình bày khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất

a) Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo giá gốc và các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính được phản ánh ở khoản mục: “Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh” - Mã số 252 trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

b) Phần lãi hoặc lỗ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định được vào cuối mỗi năm tài chính khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu được phản ánh ở khoản mục “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh” – Mã số 45 trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

c) Trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, doanh nghiệp phải trình bày:

- “Tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên”, trừ khi khả năng lỗ là thấp và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, gồm: Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến với phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên; Phần của các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên; Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

- Trình bày riêng biệt “Tổng giá trị của các khoản cam kết” sau đây theo phần vốn góp vào liên doanh của bên góp vốn liên doanh với các khoản cam kết khác: Bất kỳ khoản cam kết về tiền vốn nào của bên góp vốn liên doanh liên quan đến phần vốn góp của họ trong liên doanh và phần bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu trong cam kết về tiền vốn với các bên góp vốn liên doanh khác; phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

- Trình bày chi tiết các khoản vốn góp trong các liên doanh quan trọng mà bên góp vốn liên doanh tham gia.

d) Bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin bổ sung sau :

- Danh sách các công ty liên doanh; kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với phần sở hữu; và

- Nếu bên góp vốn liên doanh không thực hiện được việc điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh do sử dụng Báo cáo tài chính của công ty liên doanh được lập khác ngày với Báo cáo tài chính của nhà đầu tư hoặc nhà đầu tư và công ty liên doanh áp dụng các chính sách kế toán khác nhau cho các giao dịch và sự kiện tương tự thì phải thuyết minh điều này trên Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

VII. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 10 "ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI"

1. Nguyên tắc xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái và kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp (Xem hướng dẫn TK 413).

2. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài hoạt động độc lập:

2.1. Khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài để tổng hợp vào Báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải tuân theo những quy định sau:

a) Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

b) Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch.

Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.

c) Kế toán khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào Báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo:

- Các trường hợp phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài:

+ Chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, các tài sản và các khoản nợ phải trả theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;

+ Chuyển đổi khoản đầu tư thuần đầu kỳ tại cơ sở ở nước ngoài theo một tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được phản ánh kỳ trước;

+ Các khoản thay đổi khác liên quan đến vốn chủ sở hữu tại cơ sở nước ngoài.

- Toàn bộ các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào Báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại như là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó. Toàn bộ các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế phát sinh từ việc chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài phải được tính phân bổ khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số tại cơ sở ở nước ngoài trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Khi thanh lý cơ sở ở nước ngoài, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh lũy kế đã bị hoãn lại và liên quan đến cơ sở ở nước ngoài đó sẽ được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí cùng với kỳ mà lãi hoặc lỗ về việc thanh lý được ghi nhận.

- Lợi thế thương mại phát sinh khi mua cơ sở ở nước ngoài và mọi sự điều chỉnh giá trị hợp lý về giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh trong quá trình mua cơ sở ở nước ngoài được xử lý theo một trong 2 cách sau:

+ Được coi là tài sản của cơ sở ở nước ngoài, được tính theo đơn vị tiền tệ của cơ sở nước ngoài và được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ.

+ Được coi là tài sản của doanh nghiệp báo cáo, được thể hiện bằng đơn vị tiền tệ của đơn vị báo cáo, hoặc được chuyển đổi sang đơn vị tiền tệ của đơn vị báo cáo theo tỷ giá tại ngày giao dịch.

Ví dụ 1: Ngày 01/01/2005 Công ty P ở Việt Nam mua 100% cổ phiếu đang lưu hành của Công ty S ở Hà Lan. Đơn vị tiền tệ kế toán của Công ty con S là đồng euro (€). Tại ngày mua các chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu của Công ty S trên Bảng cân đối kế toán như sau:

- Vốn đầu tư của chủ sở hữu: 14.000 €
- Thặng dư vốn cổ phần: 4.000 €
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 2.000 €

Bảng cân đối kế toán của Công ty S tại ngày 31/12/2005 như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Khoản mục	Số tiền (€)
TÀI SẢN		NỢ PHẢI TRẢ	44.000
- Tiền	5.000	- Phải trả người bán	4.000
- Phải thu của khách hàng	3.000	- Vay dài hạn	40.000
- Hàng tồn kho	18.000	VỐN CHỦ SỞ HỮU	22.000
- TSCĐ hữu hình	50.000	- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	14.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(10.000)	- Thặng dư vốn cổ phần	4.000
		- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	4.000
Tổng Tài sản	66.000	Tổng Nguồn vốn	66.000

Tổng hợp doanh thu, thu nhập khác, chi phí và kết quả hoạt động theo báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty S năm 2005 như sau:

	Số tiền (€)
Tổng doanh thu và thu nhập khác	20.000
Tổng chi phí (gồm cả thuế TNDN)	<u>(17.000)</u>
Lợi nhuận sau thuế TNDN	3.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày 01/01/2005	2.000
Cổ tức đã trả (Trong năm 2005 công ty S đã trả cổ tức 1.000 €)	(1.000)
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày 31/12/2005	4.000

Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam:

+ Tại thời điểm mua công ty S 01/01/2005 là: 1€ = 20.000 đ.

+ Tại ngày 31/12/2005 là 1€ = 22.500 đ.

+ Trung bình cả năm 2005 là 1€ = 21.500 đ.

+ Tại thời điểm công bố cổ tức là 1€ = 21.000 đ.

Để hợp nhất Báo cáo tài chính của Công ty con S vào báo cáo của Tập đoàn, BCTC của Công ty con S phải được chuyển đổi ra đồng Việt Nam như sau :

a) Tất cả các khoản mục tài sản, nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ (tỷ giá ngày 31/12/2005: 1€ = 22.500 đ). Các chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu tại ngày mua (gồm vốn đầu tư của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối) được chuyển đổi theo tỷ giá tại ngày mua 01/01/2005 (1€ = 20.000 đ). Riêng khoản mục lợi nhuận sau thuế chưa phân phối từ sau ngày mua được tính toán sau khi đã chuyển đổi các khoản doanh thu, thu nhập khác, chi phí theo tỷ giá trung bình (1€ = 21.500 đ) và phần cổ tức đã trả theo tỷ giá tại ngày công bố (1€ = 21.000 đ).

Các khoản mục của Bảng Cân đối kế toán của Công ty S năm 2005 được chuyển đổi như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Tỷ giá	Quy đổi ra VND
TÀI SẢN			
- Tiền	5.000	22.500	112.500.000
- Phải thu của khách hàng	3.000	22.500	67.500.000
- Hàng tồn kho	18.000	22.500	405.000.000
- TSCĐ hữu hình	50.000	22.500	1.125.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(10.000)	22.500	(225.000.000)
Tổng Tài sản	66.000		1.485.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	44.000		990.000.000
- Phải trả người bán	4.000	22.500	90.000.000
- Vay dài hạn	40.000	22.500	900.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	22.000		495.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	14.000	20.000	280.000.000
- Thặng dư vốn cổ phần	4.000	20.000	80.000.000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	4.000		(1) 83.500.000
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái (phát sinh do chuyển đổi)	-	-	(2) 51.500.000

Tổng Nguồn vốn	66.000		1.485.000.000
-----------------------	---------------	--	----------------------

b) Các khoản doanh thu và thu nhập khác, chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá trung bình cả năm 2005 (giả thiết tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế) như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Tỷ giá	Quy đổi ra VND
- Tổng doanh thu và thu nhập khác	20.000	21.500	430.000.000
- Tổng chi phí (gồm cả thuế TNDN)	<u>(17.000)</u>	21.500	<u>(365.500.000)</u>
- Lợi nhuận sau thuế TNDN	3.000		64.500.000
- Lợi nhuận sau thuế TNDN tại ngày 01/01/2005	2.000	20.000	40.000.000
- Cổ tức đã trả	<u>(1.000)</u>	21.000	<u>(21.000.000)</u>
- Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/2005	4.000		83.500.000

Chú ý :

(1) Khoản mục lợi nhuận chưa phân phối được xác định sau khi đã chuyển đổi doanh thu và thu nhập khác, chi phí theo tỷ giá trung bình và cổ tức đã trả theo tỷ giá tại ngày công bố.

(2) Phân tích chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do chuyển đổi BCTC năm 2005 của Công ty S như sau:

Tài sản thuần đầu năm 2005 (khi thành lập Công ty con S)	20.000 (22.500 - 20.000) =	50.000.000
Lợi nhuận thuần trong năm 2005	3.000 (22.500 - 21.500) =	3.000.000
Cổ tức đã trả năm 2005	1.000 (22.500 - 21.000) =	(1.500.000)
Cộng:		51.500.000

Phân chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do chuyển đổi BCTC của Công ty con S 51.500.000 đ được báo cáo thành một chỉ tiêu riêng trong phần vốn chủ sở hữu.

Giá sử trong năm tiếp theo, Công ty con S có Bảng CĐKT tại ngày 31/12/2006 như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Khoản mục	Số tiền (€)
TÀI SẢN		NỢ PHẢI TRẢ	50.000
- Tiền	10.000	- Phải trả người bán	10.000
- Phải thu của khách hàng	7.000	- Vay dài hạn	40.000
- Hàng tồn kho	9.000	VỐN CHỦ SỞ HỮU	23.000
- TSCĐ hữu hình	58.000	- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	14.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	<u>(11.000)</u>	- Thặng dư vốn cổ phần	4.000
		- Lợi nhuận chưa phân phối	5.000
Tổng Tài sản	73.000	Tổng Nguồn vốn	73.000

Tổng hợp doanh thu và thu nhập khác, chi phí và kết quả hoạt động theo Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty S năm 2006 như sau:

Khoản mục	Euro
Tổng doanh thu và thu nhập khác	23.000
Tổng chi phí	<u>(18.000)</u>
Lợi nhuận sau thuế TNDN	5.000
Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/2005	4.000
Cổ tức đã trả năm 2006	<u>(4.000)</u>

Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/2006

5.000

Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam:

- + Tại ngày 01/01/2006 là: 1€ = 22.500 đ
- + Tại ngày 31/12/2006 là 1€ = 25.000 đ
- + Trung bình cả năm 2006 là 1€ = 24.000 đ
- + Tại thời điểm trả cổ tức là 1€ = 24.500 đ

Các khoản mục của Bảng CĐKT Công ty S năm 2006 được chuyển đổi như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Tỷ giá	Quy đổi ra VND
TÀI SẢN			
- Tiền	10.000	25.000	250.000.000
- Phải thu của khách hàng	7.000	25.000	175.000.000
- Hàng tồn kho	9.000	25.000	225.000.000
- TSCĐ hữu hình	58.000	25.000	1.450.000.000
- Giá trị hao mòn lũy kế	(11.000)	25.000	(275.000.000)
Tổng Tài sản	73.000		1.825.000.000
NỢ PHẢI TRẢ	50.000		1.250.000.000
- Phải trả người bán	10.000	25.000	250.000.000
- Vay dài hạn	40.000	25.000	1.000.000.000
VỐN CHỦ SỞ HỮU	23.000		575.000.000
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mệnh giá 10.000 đ/CP)	14.000	20.000	280.000.000
- Thặng dư vốn cổ phần	4.000	20.000	80.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối	5.000		(1) 105.500.000
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái (phát sinh do chuyển đổi)	-	-	109.500.000
Tổng Nguồn vốn	73.000		1.825.000.000

Các khoản doanh thu và thu nhập khác, chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá trung bình cả năm 2006 do tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế như sau:

Khoản mục	Số tiền (€)	Tỷ giá	Quy đổi ra VND
- Tổng doanh thu và thu nhập khác	23.000	24.000	552.000.000
- Tổng chi phí	(18.000)	24.000	(432.000.000)
- Lợi nhuận sau thuế TNDN	5.000	24.000	120.000.000
- Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/2005	4.000	-	83.500.000
- Cổ tức đã trả	(4.000)	24.500	(98.000.000)
- Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/2006	5.000		105.500.000

Phân tích chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do chuyển đổi BCTC Công ty S năm 2006 như sau:

Tài sản thuần 1/1/2006	22.000 (25.000 - 22.500) =	55.000.000
Lợi nhuận thuần trong năm 2006	5.000 (25.000 - 24.000) =	5.000.000
Cổ tức đã trả năm 2006	4.000 (25.000 - 24.500) =	(2.000.000)

Cộng:	58.000.000
-------	------------

Như vậy, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do chuyển đổi BCTC của Công ty con S lũy kế đến 31/12/2006 là 51.500.000 đ + 58.000.000 đ = 109.500.000 đ.

Ví dụ 2: Ngày 30/06/2003 Công ty X mua 80% cổ phiếu đang lưu hành của Công ty Y ở Bỉ với giá 280.000.000 đ. Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam tại ngày mua (30/6/2003) là 1€ = 19.500 đ. Giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty Y tại ngày mua là 15.000 €. Trong đó:

- Vốn đầu tư của chủ sở hữu : 12.000 €.
- Lợi nhuận chưa phân phối: 3.000 €.

Lợi thế thương mại được phân bổ trong vòng 10 năm kể từ khi mua.

Tỷ giá giữa đồng Euro và đồng Việt Nam:

- + Tại ngày 31/12/2006 là 1€ = 20.000 đ.
- + Trung bình cả năm 2006 là 1€ = 19.800 đ.
- + Tại ngày 31/12/2005 là 1€ = 19.700 đ.

Lợi thế thương mại phát sinh được coi là tài sản của cơ sở ở nước ngoài (Công ty Y), được tính theo đơn vị tiền tệ của cơ sở nước ngoài (đồng euro) và được chuyển đổi theo tỷ giá cuối kỳ, như sau:

- Giá mua công ty con Y (280.000.000 đ : 20.000)	=	14.000 €
- Phần sở hữu của Công ty X trong giá trị tài sản thuần của công ty Y: 80% x (12.000 + 3.000)	=	12.000 €
- Lợi thế thương mại	=	2.000 €

Chi tiêu	Euro	Tỷ giá	VND
Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/2005 là: 2000€ - (2000€ /10 x 2,5 năm)	1.500 €	19.700	29.550.000
Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong năm 2006	200 €	19.800	3.960.000
Giá trị còn lại của lợi thế thương mại vào ngày 31/12/2006 là: 2000€ - (2000 € /10 x 3,5 năm)	1.300 €	20.000	26.000.000

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

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

VIII. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 14 "DOANH THU VÀ THU NHẬP KHÁC"

1. Kế toán doanh thu và thu nhập khác

1.1. Kế toán doanh thu

Doanh thu phát sinh từ giao dịch, sự kiện được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

Kế toán doanh thu sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- Tài khoản 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ;
- Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính;

- Tài khoản 521 - Chiết khấu thương mại;
- Tài khoản 531 - Hàng bán bị trả lại;
- Tài khoản 532 - Giảm giá hàng bán.

Nội dung, kết cấu và phương pháp hạch toán kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu của các tài khoản nói trên được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

1.2. Kế toán thu nhập khác

Thu nhập khác là các khoản thu nhập ngoài hoạt động tạo ra doanh thu của doanh nghiệp.

Kế toán thu nhập khác sử dụng Tài khoản 711 - Thu nhập khác. Nội dung, kết cấu và phương pháp hạch toán kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu của Tài khoản 711 – Thu nhập khác được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

IX. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 15 "HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG"

1. Hạch toán hợp đồng xây dựng phải tôn trọng một số quy định sau:

1.1. Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

a) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng;
b) Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu và có thể xác định được một cách đáng tin cậy;

- Doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ, ví dụ:

+ Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận lần đầu tiên;

+ Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên;

+ Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng;

+ Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

- Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu nhà thầu thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

+ Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã được ghi trong hợp đồng;

+ Khoản tiền thưởng được xác định một cách đáng tin cậy.

- Một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

+ Các cuộc thỏa thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;

+ Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

1.2. Chi phí của hợp đồng xây dựng bao gồm:

a) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng:

Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng có thể được giảm khi có các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: Các khoản thu từ việc bán nguyên, vật liệu thừa và thanh lý máy móc, thiết bị xây dựng khi kết thúc hợp đồng...

b) Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể:

Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng xây dựng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng bao gồm chi phí bảo hiểm, chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể, chi phí quản lý chung trong xây dựng và các chi phí đi vay nếu thỏa mãn các điều kiện chi phí đi vay được vốn hóa quy định trong chuẩn mực chi phí đi vay.

c) Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng.

1.3. Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng theo 1 trong 2 trường hợp sau:

a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được **thanh toán theo tiến độ kế hoạch**, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập Báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu;

b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được **thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện**, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ phản ánh trên hóa đơn đã lập.

1.4. Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng, các phương pháp đó có thể là:

a) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;

b) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; hoặc

c) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

Ví dụ:

- Doanh thu hợp đồng xây dựng với giá cố định được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) công việc hoàn thành, được đo bằng tỷ lệ phần trăm (%) giữa giờ công lao động đã thực hiện đến thời điểm hiện tại so với tổng số giờ công lao động dự tính cho hợp đồng đó.

- Doanh thu hợp đồng xây dựng được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh tính đến thời điểm hiện tại so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng.

1.5. Khi kết quả của hợp đồng xây dựng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì:

a) Doanh thu chỉ được ghi nhận tương ứng với chi phí thực tế của hợp đồng xây dựng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;

b) Các chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các khoản chi phí này đã phát sinh.

1.6. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch thì:

a) Nhà thầu phải lựa chọn phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành và giao trách nhiệm cho các bộ phận liên quan xác định giá trị phần công việc đã hoàn thành và lập chứng từ phản ánh doanh thu hợp đồng xây dựng trong kỳ:

- Nếu áp dụng phương pháp (a) "Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kế toán phối hợp với các bộ phận khác thực hiện;

- Nếu áp dụng phương pháp (b) "Đánh giá phần công việc đã hoàn thành" hoặc phương pháp (c) "Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kỹ thuật thi công phối hợp với các bộ phận khác thực hiện.

b) Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, kế toán căn cứ vào chứng từ xác định doanh thu trên cơ sở phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hóa đơn) làm căn cứ ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

Đồng thời nhà thầu phải căn cứ vào hợp đồng xây dựng để lập hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch gửi cho khách hàng đòi tiền. Kế toán căn cứ vào hóa đơn để ghi sổ kế toán số tiền khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch.

1.7. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, được khách hàng xác nhận thì nhà thầu phải căn cứ vào phương pháp tính toán thích hợp để xác định giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành trong kỳ. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, kế toán phải lập hóa đơn gửi cho khách hàng đòi tiền và phản ánh doanh thu và nợ phải thu trong kỳ tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận.

1.8. Việc trích lập dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được thực hiện theo từng công trình, hạng mục công trình xây lắp và được hạch toán vào TK 627 "Chi phí sản xuất chung". Hết thời hạn bảo hành công trình xây lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập và được hạch toán vào TK 711 "Thu nhập khác".

2. Phương pháp kế toán doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng: Được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp (Xem hướng dẫn phần TK 154, TK 337, TK 352, TK511...).

X. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 16 "CHI PHÍ ĐI VAY"

1. Hạch toán chi phí đi vay phải tôn trọng một số quy định sau:

1.1. Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định.

1.2. Chi phí đi vay liên quan đến tài sản dở dang khi có đủ các điều kiện vốn hoá thì đơn vị phải thực hiện theo đúng quy định tại Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay" về định nghĩa tài sản dở dang, xác định chi phí đi vay được vốn hoá, thời điểm bắt đầu vốn hoá, tạm ngừng vốn hoá và chấm dứt việc vốn hoá.

1.3. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang nếu đủ điều kiện vốn hoá thì được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá), bao gồm các khoản lãi tiền vay, phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu, các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay.

1.4. Đơn vị phải xác định chi phí đi vay được vốn hoá theo đúng quy định hiện hành của Chuẩn mực kế toán cho hai trường hợp: (1) Khoản vay vốn riêng biệt sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang và (2) Các khoản vốn vay chung trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang.

Các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời các khoản vay riêng biệt trong khi chờ sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ (-) vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hoá.

- Vốn hoá chi phí đi vay đối với khoản vốn vay riêng biệt:

Chi phí đi vay được vốn hoá cho mỗi kỳ kế toán	=	Chi phí đi vay thực tế phát sinh của khoản vay riêng biệt	-	Thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay đó
--	---	---	---	--

- Vốn hoá chi phí đi vay đối với các khoản vốn vay chung:

$$\text{Số chi phí đi vay được vốn hoá cho mỗi kỳ kế toán (1)} = \text{Chi phí lãi kế bình quân gia quyền phát sinh cho đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang cho đến cuối kỳ kế toán (2)} \times \text{Tỷ lệ vốn hoá (\%) (3)}$$

$$\begin{aligned} \text{Chi phí lãi kế bình quân gia quyền (2)} &= \sum \left[\text{Chi phí cho từng tài sản (4)} \times \frac{\text{Số tháng chi phí thực tế phát sinh trong kỳ kế toán (5)}}{\text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)}} \right] \\ \text{Tỷ lệ vốn hoá (\%) (3)} &= \frac{\text{Tổng số tiền lãi vay thực tế của các khoản vay phát sinh trong kỳ (7)}}{\text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)}} \times 100\% \\ \text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)} &= \sum \left[\text{Số dư của từng khoản vay gốc (9)} \times \frac{\text{Số tháng mà từng khoản vay phát sinh trong kỳ kế toán (5)}}{\text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)}} \right] \end{aligned}$$

1.5. Nếu có phát sinh các khoản chiết khấu hoặc phụ trội của những khoản vay bằng phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại chi phí đi vay bằng cách phân bổ giá trị các khoản chiết khấu hoặc phụ trội theo một trong hai phương pháp cho phù hợp (phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng). Tuy nhiên doanh nghiệp phải áp dụng nhất quán phương pháp đã lựa chọn trong một kỳ kế toán năm.

1.6. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ được tạm ngừng lại trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn, trừ khi sự gián đoạn đó là cần thiết.

1.7. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh.

2. Phương pháp kế toán

2.1. Kế toán chi phí đi vay

2.1.1. Trường hợp chi phí đi vay ghi vào chi phí tài chính trong kỳ: Được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Xem phần hướng dẫn TK 635).

2.1.2. Trường hợp chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hoá.

Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang khi có đủ các điều kiện được vốn hoá theo quy định thì xử lý như sau:

a) Đối với khoản vốn vay riêng biệt, chi phí đi vay được vốn hoá cho tài sản dở dang được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (Các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Tài sản sản xuất dở dang)

Có các TK 111, 112 (Nếu trả lãi vay định kỳ)

Có TK 142 - Chi phí trả trước ngắn hạn (Chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước ngắn hạn chi phí đi vay)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phân bổ chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước dài hạn chi phí đi vay)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Trích trước chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu chi phí đi vay trả sau).

b) Đối với các khoản vốn vay chung, chi phí đi vay được vốn hoá là toàn bộ chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào chi phí đầu tư XD CB hoặc chi phí sản xuất sản phẩm mà không phải điều chỉnh các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có các TK 111, 112 (Nếu trả lãi vay định kỳ)

Có TK 142 - Chi phí trả trước ngắn hạn (Chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước ngắn hạn chi phí đi vay)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phân bổ chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước dài hạn chi phí đi vay)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Trích trước chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu chi phí đi vay trả sau).

- Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay chung, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

2.1.3. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến tài sản dở dang trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường hoặc kể từ khi chấm dứt vốn hoá phải tính vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112, 142, 242, 335,...

2.2. Kế toán chi phí đi vay trong trường hợp phát hành trái phiếu công ty:

Được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Xem hướng dẫn TK 343, 635).

XI. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 21 "TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH"

Việc hướng dẫn nguyên tắc, nội dung, kết cấu và phương pháp lập các Báo cáo tài chính, như: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Bản thuyết minh báo cáo tài chính, được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Phần Chế độ báo cáo tài chính).

XII. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 24 "BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ"

Trách nhiệm lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Yêu cầu về mở và ghi sổ kế toán phục vụ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm và mẫu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành (Phần Chế độ Báo cáo tài chính).

XIII. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 25 "BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ KẾ TOÁN KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON"

1. Quy định chung về Báo cáo tài chính hợp nhất

1.1. Mục đích của Báo cáo tài chính hợp nhất

- Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu tại thời điểm kết thúc năm tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ

trong năm tài chính của Tập đoàn, Tổng công ty như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt là Công ty mẹ hay các Công ty con trong tập đoàn.

- Cung cấp thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá thực trạng tình hình tài chính và kết quả kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của Tập đoàn, Tổng công ty trong năm tài chính đã qua và dự đoán trong tương lai. Thông tin của Báo cáo tài chính hợp nhất là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, hoặc đầu tư vào Tập đoàn hoặc Tổng công ty của các chủ sở hữu, của các nhà đầu tư, của các chủ nợ hiện tại và tương lai,...

1.2. Nội dung của hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất

1.2.1. Hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất gồm Báo cáo tài chính hợp nhất năm và Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ.

Báo cáo tài chính hợp nhất năm gồm:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất;
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ

Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ gồm Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ và Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng tóm lược.

a) Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ, gồm:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng đầy đủ);
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất chọn lọc.

b) Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng tóm lược, gồm:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất giữa niên độ (dạng tóm lược);
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất chọn lọc.

1.2.2. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập tuân theo các quy định của hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam chủ yếu là các chuẩn mực sau đây:

- Chuẩn mực kế toán số 07 - Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết;
- Chuẩn mực kế toán số 08 - Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh;
- Chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái;
- Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh;
- Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính;
- Chuẩn mực kế toán số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
- Chuẩn mực kế toán số 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào Công ty con.

1.3. Trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất

1.3.1. Kết thúc kỳ kế toán, Công ty mẹ có trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất để phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền tệ của cả Tập đoàn. Trường hợp Công ty mẹ đồng thời là Công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và được các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì Công ty mẹ này không phải lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất.

1.3.2. Một công ty được coi là Công ty mẹ của một công ty khác nếu có quyền kiểm soát thông qua việc chi phối các chính sách tài chính và hoạt động nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của

công ty này. Công ty mẹ thường được xem là có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động trong các trường hợp sau đây:

- a) Công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trực tiếp hoặc gián tiếp ở Công ty con;
- b) Công ty mẹ có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc của Công ty con;
- c) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- d) Công ty mẹ có quyền quyết định việc sửa đổi, bổ sung Điều lệ của Công ty con;
- đ) Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho Công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- e) Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận.

1.3.3. Việc xác định một công ty có phải là Công ty mẹ hay không phải dựa trên việc xét xem Công ty đó có kiểm soát thông qua việc chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một công ty khác hay không chứ không chỉ xét tới hình thức pháp lý, hay tên gọi của nó.

1.4 Kỳ lập Báo cáo Tài chính hợp nhất

Công ty mẹ phải lập Báo cáo Tài chính hợp nhất hàng năm và Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ hàng quý (không bao gồm quý IV).

1.5. Thời hạn nộp và công khai Báo cáo tài chính hợp nhất

1.5.1. Báo cáo tài chính hợp nhất phải lập và nộp vào cuối kỳ kế toán năm cho các cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền theo quy định chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

1.5.2. Báo cáo tài chính hợp nhất phải được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

1.5.3. Báo cáo tài chính giữa niên độ phải công khai cho các chủ sở hữu theo quy định của từng tập đoàn.

1.6. Nơi nhận Báo cáo tài chính hợp nhất

Báo cáo tài chính hợp nhất phải nộp cho cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cơ quan thống kê và cơ quan cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy đăng ký kinh doanh, Ủy ban chứng khoán Nhà nước và Sở Giao dịch chứng khoán hoặc Trung tâm giao dịch chứng khoán. Cụ thể như sau:

1.6.1. Cơ quan tài chính:

- Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước do UBND cấp tỉnh thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất của cho Sở Tài chính. Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước do các Bộ, cơ quan Trung ương, hoặc Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Cục Tài chính doanh nghiệp), trừ các trường hợp sau:

- Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực Ngân hàng, đầu tư tài chính nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Vụ Tài chính Ngân hàng và các tổ chức tài chính thuộc Bộ Tài chính;

- Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực bảo hiểm nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Vụ Bảo hiểm thuộc Bộ Tài chính;

- Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực chứng khoán phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước thuộc Bộ Tài chính.

1.6.2. Cơ quan thuế và cơ quan thống kê:

- Các Tập đoàn, Tổng công ty Nhà nước do các Bộ, cơ quan Trung ương hoặc Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Tổng cục Thuế, Tổng Cục thống kê.

- Các Tập đoàn, Công ty mẹ khác phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho cơ quan Thuế và cơ quan Thống kê địa phương.

1.6.3. Cơ quan cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy đăng ký kinh doanh:

Các công ty mẹ không thuộc Nhà nước nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho cơ quan cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy đăng ký kinh doanh.

1.6.4. Các Tập đoàn, Tổng công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán phải nộp báo cáo tài chính hợp nhất cho Ủy ban chứng khoán Nhà nước và Sở Giao dịch chứng khoán hoặc Trung tâm giao dịch chứng khoán mà tập đoàn niêm yết.

2. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

2.1. Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải hợp nhất Báo cáo tài chính riêng của mình và của tất cả các Công ty con ở trong nước và ngoài nước do Công ty mẹ kiểm soát, trừ các trường hợp: (i) quyền kiểm soát của Công ty mẹ chỉ là tạm thời vì Công ty con này chỉ được mua và nắm giữ cho mục đích bán lại trong tương lai gần (dưới 12 tháng); (ii) hoặc hoạt động của Công ty con bị hạn chế trong thời gian dài (trên 12 tháng) và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho Công ty mẹ.

2.2. Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất các Báo cáo tài chính của Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các Công ty con khác trong Tập đoàn.

2.3. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như Báo cáo tài chính của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính và qui định của các chuẩn mực kế toán khác.

2.4. Báo cáo tài chính 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 Tập đoàn.

- Trường hợp Công ty con sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong Tập đoàn thì Báo cáo tài chính được sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh lại theo chính sách chung của Tập đoàn.

- Trường hợp Công ty con không thể sử dụng cùng một chính sách kế toán với chính sách chung của Tập đoàn thì Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất phải trình bày rõ về các khoản mục đã được ghi nhận và trình bày theo các chính sách kế toán khác nhau và phải thuyết minh rõ các chính sách kế toán khác đó.

2.5. Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con sử dụng để hợp nhất Báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán.

Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán là khác nhau, Công ty con phải lập thêm một bộ Báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán của Công ty mẹ. Trong trường hợp điều này không thể thực hiện được, các Báo cáo tài chính được lập vào thời điểm khác nhau có thể được sử dụng với điều kiện là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Trong trường hợp này, Báo cáo sử dụng để hợp nhất phải được điều chỉnh cho ảnh hưởng của những giao dịch và sự kiện quan trọng xảy ra giữa ngày kết thúc kỳ kế toán của Công ty con và ngày kết thúc kỳ kế toán của Tập đoàn. Độ dài của kỳ báo cáo và sự khác nhau về thời điểm lập Báo cáo tài chính phải được thống nhất qua các kỳ.

2.6. Kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty con được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày Công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát Công ty con và chấm dứt vào ngày Công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát Công ty con.

2.7. Số chênh lệch giữa tiền thu từ việc thanh lý Công ty con và giá trị còn lại của nó tại ngày thanh lý (bao gồm cả chênh lệch tỷ giá liên quan đến Công ty con này được trình bày trong chỉ tiêu chênh lệch tỷ giá hối đoái thuộc phần vốn chủ sở hữu và lợi thế thương mại chưa phân bổ) được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất như một khoản lãi, lỗ từ việc thanh lý Công ty con.

2.8. Khoản đầu tư vào Công ty con sẽ được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính thông thường hoặc kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” và Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh” kể từ khi Công ty mẹ không còn nắm quyền kiểm soát nữa.

2.9. Các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập bằng cách cộng từng chỉ tiêu thuộc Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động

kinh doanh của Công ty mẹ và các công ty con trong Tập đoàn sau đó thực hiện điều chỉnh cho các nội dung sau:

- Giá trị ghi sổ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ toàn bộ đồng thời ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có);

- Phân bổ lợi thế thương mại;

- Lợi ích của cổ đông thiểu số phải được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu tách biệt với nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Công ty mẹ. Phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong thu nhập của Tập đoàn cũng cần được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

- Giá trị các khoản mục phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn;

- Các chỉ tiêu doanh thu, chi phí phát sinh từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nội bộ Tổng Công ty, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức, lợi nhuận đã phân chia, và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ;

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định) phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị hàng tồn kho hoặc tài sản cố định cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

2.10. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập theo quy định của chuẩn mực kế toán số 24 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

2.11. Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất phải trình bày đầy đủ các chỉ tiêu theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 21 – Trình bày báo cáo tài chính và từng Chuẩn mực kế toán liên quan.

2.12. Việc chuyển đổi Báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài có đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ kế toán của Công ty mẹ thực hiện theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái.

2.13. Các khoản đầu tư vào công ty liên kết và công ty liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong Báo cáo tài chính hợp nhất (Xem nội dung Phần V và VI của Thông tư này).

3. Trình tự và phương pháp hợp nhất

3.1. Các bước cơ bản khi áp dụng phương pháp hợp nhất:

Bước 1: Hợp cộng các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn.

Bước 2: Loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần vốn của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 3: Phân bổ lợi thế thương mại (nếu có).

Bước 4: Tách lợi ích của cổ đông thiểu số.

Bước 5: Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong Tập đoàn, cụ thể như sau:

- Doanh thu, giá vốn của hàng hoá, dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, kinh phí quản lý nội bộ Tổng công ty, kinh phí của Công ty thành viên, lãi đi vay và thu nhập từ cho vay giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, cổ tức đã phân chia và đã ghi nhận phải được loại trừ toàn bộ.

- Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ Tập đoàn đang nằm trong giá trị tài sản (như hàng tồn kho, tài sản cố định,...) phải được loại trừ hoàn toàn.

- Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ đang phản ánh trong giá trị tài sản như hàng tồn kho hoặc tài sản cố định phải được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

- Số dư các khoản mục phải thu, phải trả trên Bảng cân đối kế toán giữa các đơn vị trong cùng Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

Bước 6: Lập các Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất.

Bước 7: Lập Báo cáo tài chính hợp nhất căn cứ vào Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất sau khi đã được điều chỉnh và loại trừ.

3.2. Các bút toán hợp nhất:

Để thực hiện các bước công việc trên, kế toán phải sử dụng các bút toán hợp nhất. Bút toán hợp nhất chỉ sử dụng cho mục tiêu lập Báo cáo tài chính hợp nhất mà không được dùng để ghi sổ kế toán tổng hợp, chi tiết để lập Báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp. Bút toán hợp nhất thực hiện theo các quy định cụ thể như sau:

(1) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu thuộc phần tài sản của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh. Riêng các chỉ tiêu sau thuộc phần tài sản sẽ được điều chỉnh tăng bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh:

- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn;
- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi;
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định thuê tài chính;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định vô hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế bất động sản đầu tư;
- Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn.

(2) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu thuộc phần Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng chỉ tiêu cổ phiếu quỹ sẽ được điều chỉnh tăng bằng cách ghi Nợ.

(3) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu doanh thu và thu nhập khác trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(4) Điều chỉnh tăng các chỉ tiêu chi phí (giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, chi phí tài chính, chi phí khác, chi phí thuế TNDN) trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(5) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu thuộc phần tài sản của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng các chỉ tiêu sau thuộc phần tài sản sẽ được điều chỉnh giảm bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu điều chỉnh:

- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn;
- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi;
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định thuê tài chính;
- Giá trị hao mòn lũy kế tài sản cố định vô hình;
- Giá trị hao mòn lũy kế bất động sản đầu tư;
- Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn.

(6) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu thuộc phần Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh; riêng chỉ tiêu cổ phiếu quỹ sẽ được điều chỉnh giảm bằng cách ghi Có.

(7) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu doanh thu và thu nhập khác trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Nợ cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(8) Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu chi phí (giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, chi phí tài chính, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, chi phí khác) trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng cách ghi Có cho chỉ tiêu cần điều chỉnh.

(9) Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số trong Báo cáo kết quả kinh doanh được ghi tăng bằng cách ghi Nợ chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số và ghi giảm bằng cách ghi Có chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

(10) Nguyên tắc xử lý ảnh hưởng của các chỉ tiêu điều chỉnh như sau: Nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh thì kế toán sẽ kết chuyển số điều chỉnh giảm này sang chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trong Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Nợ vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và ghi Có vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế TNDN của Tập đoàn. Và ngược lại, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm tăng kết quả hoạt động kinh doanh thì kế toán sẽ kết chuyển số điều chỉnh tăng này sang chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trong Bảng cân đối kế toán bằng cách ghi Có chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và ghi Nợ vào chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế TNDN của Tập đoàn ..

Các bút toán điều chỉnh phải tuân thủ nguyên tắc cân đối trong kế toán theo đó tổng phát sinh Nợ phải bằng với tổng phát sinh Có trong một bút toán.

3.3. Lập các bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh và bảng tổng hợp chỉ tiêu hợp nhất:

Căn cứ vào các bút toán hợp nhất đã được lập, kế toán phải lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh. Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu phải điều chỉnh khi hợp nhất theo mẫu số BTH 01-HN (Xem mục 9 Phần XIII).

Trên cơ sở Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn và các Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh, kế toán phải lập Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất. Bảng này được lập nhằm tổng hợp các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn đồng thời tổng hợp các bút toán điều chỉnh để xác định các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất được lập theo Mẫu BTH 02-HN (Xem mục 10 Phần XIII).

Công ty mẹ không bắt buộc phải lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất theo đúng mẫu quy định trong Thông tư này mà có thể tự thiết kế các mẫu biểu tổng hợp cho phù hợp với đặc thù hoạt động, yêu cầu quản lý và cấu trúc của từng Tập đoàn.

4. Hướng dẫn một số nghiệp vụ cơ bản trong quá trình hợp nhất

4.1. Xác định quyền kiểm soát, tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ đối với Công ty con và tỷ lệ lợi ích của các cổ đông thiểu số

4.1.1. Xác định quyền kiểm soát của Công ty mẹ đối với Công ty con

Quyền kiểm soát được xem là tồn tại khi Công ty mẹ nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các Công ty con khác trên 50% quyền biểu quyết ở Công ty con trừ những trường hợp đặc biệt khi có thể chứng minh được rằng việc nắm giữ nói trên không gắn liền với quyền kiểm soát. Cụ thể theo các trường hợp sau:

(1) Công ty mẹ có thể nắm giữ trực tiếp quyền biểu quyết ở Công ty con thông qua số vốn Công ty mẹ đầu tư trực tiếp vào Công ty con.

Ví dụ: Công ty A sở hữu 2.600 cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết trong tổng số 5.000 cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết đang lưu hành của Công ty cổ phần B. Như vậy Công ty A nắm giữ trực tiếp 52% (2.600/5.000) quyền biểu quyết tại Công ty B. Theo đó, A là Công ty mẹ của Công ty cổ phần B, Công ty Cổ phần B là công ty con của Công ty A.

(2) Công ty mẹ có thể nắm giữ gián tiếp quyền biểu quyết tại một Công ty con thông qua một Công ty con khác trong Tập đoàn.

Ví dụ: Công ty cổ phần X sở hữu 8.000 cổ phiếu có quyền biểu quyết trong số 10.000 cổ phiếu có quyền biểu quyết đang lưu hành của Công ty cổ phần Y. Công ty Y đầu tư vào Công ty TNHH Z với tổng số vốn là: 600 triệu đồng trong tổng số 1.000 triệu đồng vốn điều lệ đã góp đủ của Z. Công ty cổ phần X đầu tư tiếp vào Công ty TNHH Z là 200 triệu đồng trong 1.000 triệu đồng vốn điều lệ đã góp đủ của Z.

Quyền biểu quyết trực tiếp của Công ty X tại Công ty cổ phần Y là:

$(8.000 \text{ Cổ phiếu} / 10.000 \text{ cổ phiếu}) \times 100\% = 80\%$.

Quyền biểu quyết trực tiếp của Công ty Y tại Công ty TNHH Z là: $(600 / 1.000) \times 100\% = 60\%$.

Như vậy, quyền biểu quyết của Công ty cổ phần X với Công ty TNHH Z gồm hai phần:

- Quyền biểu quyết trực tiếp là 20% $(200 / 1.000)$.
- Quyền biểu quyết gián tiếp qua Công ty cổ phần Y là 60%.

Công ty X nắm giữ trực tiếp và gián tiếp trên 50% quyền biểu quyết của Công ty TNHH Z. Theo đó Z là Công ty con của X, X là Công ty mẹ của Z.

- Quyền kiểm soát còn tồn tại ngay cả khi Công ty mẹ nắm giữ ít hơn hoặc bằng 50% quyền biểu quyết tại Công ty con theo các trường hợp đã nêu ở điểm 1.3.2 phần XIII của Thông tư này.

4.1.2. Xác định tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ và các cổ đông thiểu số đối với Công ty con

a) Xác định tỷ lệ lợi ích trực tiếp

Công ty mẹ có lợi ích trực tiếp trong một Công ty con nếu Công ty mẹ sở hữu một phần hoặc toàn bộ vốn chủ sở hữu của Công ty con. Nếu Công ty con không bị sở hữu toàn bộ bởi Công ty mẹ thì các cổ đông thiểu số của Công ty con cũng có lợi ích trực tiếp trong Công ty con. Lợi ích trực tiếp được xác định trên cơ sở tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị tài sản thuần của bên nhận đầu tư.

Ví dụ: Công ty mẹ A đầu tư trực tiếp vào ba công ty con B1, B2, B3 với tỷ lệ sở hữu tài sản thuần của các công ty này lần lượt là 75%, 100% và 60%. Lợi ích trực tiếp của Công ty mẹ A và lợi ích trực tiếp của các cổ đông thiểu số trong các Công ty B1, B2, B3 được tính toán như sau:

	B1	B2	B3
Lợi ích trực tiếp của Công ty mẹ	75%	100%	60%
Lợi ích trực tiếp của Cổ đông thiểu số	25%	0%	40%
	<u>100%</u>	<u>100%</u>	<u>100%</u>

Theo ví dụ nêu trên, Công ty mẹ A có tỷ lệ lợi ích trực tiếp trong các công ty con B1, B2 và B3 lần lượt là 75%; 100% và 60%. Cổ đông thiểu số có tỷ lệ lợi ích trực tiếp trong các công ty B1, B2 và B3 lần lượt là 25%; 0% và 40%.

b) Xác định tỷ lệ lợi ích gián tiếp

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của Công ty mẹ ở Công ty con được xác định thông qua tỷ lệ lợi ích của Công ty con đầu tư trực tiếp.

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích gián} \\ \text{tiếp của công ty} \\ \text{mẹ tại công ty con} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích tại} \\ \text{công ty con đầu tư} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích của công ty con} \\ \text{đầu tư trực tiếp tại công ty con} \\ \text{đầu tư gián tiếp} \end{array}$$

Công ty mẹ nắm giữ lợi ích gián tiếp trong một Công ty con nếu một phần vốn chủ sở hữu của Công ty con này được nắm giữ trực tiếp bởi một Công ty con khác trong Tập đoàn.

Ví dụ: Công ty mẹ A sở hữu 80% giá trị tài sản thuần của Công ty B. Công ty B sở hữu 75% giá trị tài sản thuần của Công ty C. Công ty A kiểm soát Công ty C thông qua Công ty B do đó Công ty C là con của Công ty A. Trường hợp này lợi ích của Công ty mẹ A trong Công ty con B và C được xác định như sau:

	<u>B</u>	<u>C</u>
Công ty mẹ A		
Lợi ích trực tiếp	80%	-
Lợi ích gián tiếp		60%
Cổ đông thiểu số	-	

Lợi ích trực tiếp	20%	25%
Lợi ích gián tiếp		15%
	<u>100%</u>	<u>100%</u>

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của Công ty mẹ A trong Công ty con C được xác định là 60% ($80\% \times 75\%$).

Tỷ lệ lợi ích của các cổ đông thiểu số trong công ty C là 40% trong đó tỷ lệ lợi ích gián tiếp là 15% ($((100\% - 80\%) \times 75\%)$) và tỷ lệ lợi ích trực tiếp là 25% ($100\% - 75\%$).

Công ty mẹ có thể đồng thời có lợi ích trực tiếp và lợi ích gián tiếp tại một Công ty con. Trường hợp này xảy ra khi tài sản thuần của một Công ty con bị nắm giữ trực tiếp bởi Công ty mẹ và một Công ty con khác của Công ty mẹ.

Ví dụ: Công ty A sở hữu 80% giá trị tài sản thuần của Công ty B và 15% giá trị tài sản thuần của Công ty C. Công ty B sở hữu 60% giá trị tài sản thuần của Công ty C. Trường hợp này Công ty A kiểm soát Công ty C. Tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ A trong các Công ty con B và C được xác định như sau:

	<u>B</u>	<u>C</u>
Công ty mẹ A		
Lợi ích trực tiếp	80%	15%
Lợi ích gián tiếp		48%
Cổ đông thiểu số		
Lợi ích trực tiếp	20%	25%
Lợi ích gián tiếp		12%
	<u>100%</u>	<u>100%</u>

Tỷ lệ lợi ích trực tiếp của Công ty A trong công ty B là 80% và Công ty C là 15%. Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của Công ty mẹ A trong Công ty C là 48% ($80\% \times 60\%$). Vậy tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ A trong Công ty C là 63% ($15\% + 48\%$);

Tỷ lệ lợi ích trực tiếp của các cổ đông thiểu số trong Công ty B và C lần lượt là 20% ($100\% - 80\%$) và 25% ($100\% - 60\% - 15\%$);

Tỷ lệ lợi ích gián tiếp của các cổ đông thiểu số trong công ty C là 12% $\{(100\% - 80\%) \times 60\%\}$.

4.2. Loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ vào Công ty con tại ngày mua

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm, kế toán phải loại trừ giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Công ty mẹ trong Công ty con tại ngày mua.

4.2.1. Nguyên tắc loại trừ

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày mua phải được loại trừ hoàn toàn. Lợi thế thương mại và chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản và nợ phải trả nếu có phát sinh trong quá trình hợp nhất được ghi nhận phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Lãi hoặc lỗ phát sinh sau ngày mua không ảnh hưởng đến các chỉ tiêu phải loại trừ khi thực hiện việc loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ trong từng Công ty con và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày mua.

Trường hợp sau ngày mua Công ty con trả cổ tức từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày mua thì khi có thông báo chia cổ tức, trong Báo cáo tài chính riêng Công ty mẹ phải ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào Công ty con số tiền cổ tức được phân chia và Công ty con phải ghi giảm chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối số tiền cổ tức đã phân chia. Do đó khi lập bút toán loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của từng Công ty con tại ngày mua, kế toán phải xác định lại số tiền điều chỉnh giảm đối với chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và chỉ tiêu đầu tư vào Công ty con.

Trường hợp sau ngày mua Công ty con trích lập các quỹ từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày mua thì tổng số vốn chủ sở hữu tại ngày mua không thay đổi mà chỉ có sự thay đổi các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua. Trường hợp này, khi loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con, kế toán phải xác định lại phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua của Công ty con sau ngày mua.

Nếu sau ngày mua Công ty con trích lập các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu hoặc quyết định tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu từ các quỹ mà trong số tiền đó có phần thuộc nguồn gốc từ các chỉ tiêu trước ngày mua, thì tổng vốn chủ sở hữu tại ngày mua không thay đổi mà chỉ có sự thay đổi các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua. Trường hợp này, khi loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ và phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của Công ty con, kế toán phải xác định lại phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu của Công ty con sau ngày mua.

4.2.2. Bút toán điều chỉnh

Để loại trừ giá trị ghi sổ khoản mục "Đầu tư vào công ty con" trong báo cáo của Công ty mẹ với phần sở hữu của Công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu tại ngày mua của các Công ty con, kế toán phải tính toán giá trị phần sở hữu của Công ty mẹ trong từng chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua của Công ty con, đồng thời tính toán lợi thế thương mại phát sinh (nếu có) tại ngày mua, ghi:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu
Nợ Thặng dư vốn cổ phần
Nợ Vốn khác của chủ sở hữu
Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản
Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái
Nợ Quỹ đầu tư phát triển
Nợ Quỹ dự phòng tài chính
Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
Nợ Lợi thế thương mại (Nếu có)

....

Có Đầu tư vào công ty con.

Bút toán loại trừ này được thực hiện tại thời điểm mua và khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất các kỳ sau ngày mua.

Trường hợp các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu tại ngày mua có giá trị âm thì khi loại trừ các chỉ tiêu này kế toán ghi Có vào chỉ tiêu đó thay vì ghi Nợ như bút toán trên.

Hàng kỳ khi lập bút toán loại trừ kế toán phải tính toán lại các chỉ tiêu phải loại trừ cho phù hợp theo nguyên tắc trình bày trong mục 4.2.1 Phần XIII.

Trường hợp tại thời điểm mua giá trị hợp lý của tài sản thuần tại các Công ty con không bằng với giá trị ghi sổ của nó thì kế toán phải lập bút toán điều chỉnh ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả trước khi thực hiện bút toán loại trừ này theo Chuẩn mực kế toán số 11-Hợp nhất kinh doanh và Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 hướng dẫn kế toán thực hiện 4 Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Trường hợp Công ty mẹ và Công ty con cùng đầu tư vào một Công ty con khác mà trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty con khoản đầu tư vào Công ty con kia trong Tập đoàn được phản ánh trong chỉ tiêu "Đầu tư vào Công ty liên kết" hoặc "Đầu tư dài hạn khác" thì khi loại trừ giá trị khoản đầu tư được ghi nhận bởi Công ty con của Tập đoàn, ghi:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu
Nợ Thặng dư vốn cổ phần

Nợ Vốn khác của chủ sở hữu
 Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản
 Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái
 Nợ Quỹ đầu tư phát triển
 Nợ Quỹ dự phòng tài chính
 Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
 Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
 Nợ Lợi thế thương mại (nếu có)

....

Có Đầu tư vào công ty con
 Có Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh
 Có Đầu tư dài hạn khác.

Trường hợp công ty mẹ đầu tư tiếp tục vào công ty con thì kế toán loại trừ khoản đầu tư bổ sung thêm bằng cách ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số
 Nợ Lợi thế thương mại
 Có Đầu tư vào công ty con.

4.2.3. Ví dụ minh họa

Ví dụ 1: Ngày 1/1/2006, Công ty A mua lại 80% tài sản thuần của Công ty B với số tiền là 18.000 triệu đồng. Giả sử rằng tại ngày mua giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty B đúng bằng với giá trị ghi sổ của nó. Trích tình hình biến động vốn chủ sở hữu trong Thuyết minh báo cáo tài chính năm 2006 của Công ty B như sau:

	Đơn vị: Triệu đồng			
	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	Quỹ đầu tư phát triển	Quỹ dự phòng tài chính	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
Tại ngày 1/1/2006	17.000	-	-	3.000
Lãi trong năm	-	-	-	1.400
Trích lập quỹ	-	800	200	-
Trả cổ tức năm trước	-	-	-	2.000
Trích các quỹ	-	-	-	1.000
Tại ngày 31/12/2006	17.000	800	200	1.400

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất năm 2006 cho Tập đoàn gồm có Công ty mẹ A và Công ty con B, để loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ A vào Công ty con B kế toán phải thực hiện các bước công việc sau:

Bước 1. Xác định lợi ích của Công ty mẹ A và các cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty B tại ngày mua.

	Vốn chủ sở hữu tại ngày mua	Công ty mẹ A 80%
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	17.000	13.600
Lợi nhuận chưa phân phối	3.000	2.400
Cộng Tài sản thuần	20.000	16.000

Bước 2. Xác định lợi thế thương mại.

Giá phí của khoản đầu tư	18.000
Phần sở hữu của Công ty mẹ A trong vốn chủ sở hữu tại ngày mua	16.000
Lợi thế thương mại	2.000

Bước 3. Lập bút toán điều chỉnh.

- Nếu Báo cáo tài chính hợp nhất được lập tại ngày 1/1/2006 thì bút toán loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ vào Công ty con sẽ được ghi nhận như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	13.600	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		2.400
Nợ Lợi thế thương mại	2.000	
Có Đầu tư vào công ty con		18.000

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho Tập đoàn gồm Công ty mẹ A và Công ty con B cho năm 2006, để loại trừ khoản đầu tư của Công ty mẹ A vào Công ty con B kế toán phải xác định ảnh hưởng của việc phân phối lợi nhuận sau khi mua.

Cổ tức mà Công ty A nhận được từ việc phân phối lợi nhuận năm trước của Công ty B là 1.600 triệu đồng (80% x 2.000 triệu). Số tiền này không được ghi tăng thu nhập của Công ty A từ hoạt động đầu tư mà phải ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào Công ty con vì đây không phải là cổ tức nhận được từ kết quả kinh doanh của Công ty B sau ngày mua.

Do đó, tại ngày 31/12/2006 giá trị khoản mục Đầu tư vào Công ty con trên Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ A là 16.400 triệu đồng (18.000 triệu - 1.600 triệu).

Phần sở hữu của Công ty mẹ A và các cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của Công ty con B tại ngày mua (1/1/2006) trong Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/2006 như sau:

	Vốn chủ sở hữu tại ngày mua	Công ty mẹ 80%	Cổ đông thiểu số 20%
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	17.000	13.600	3.400
Quỹ đầu tư phát triển	800	640	160
Quỹ dự phòng tài chính	200	160	40
Lợi nhuận chưa phân phối	-	-	-
Cộng Tài sản thuần	18.000	14.400	3.600

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 31/12/2006, bút toán loại trừ giá trị khoản đầu tư của Công ty mẹ trong phần vốn chủ sở hữu của Công ty con được ghi nhận như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	13.600	
Nợ Quỹ đầu tư phát triển	640	
Nợ Quỹ dự phòng tài chính	160	
Nợ Lợi thế thương mại	2.000	
Có Đầu tư vào công ty con		16.400

4.3. Phân bổ lợi thế thương mại

4.3.1. Nguyên tắc phân bổ

Lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua được phân bổ dần vào kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất theo phương pháp đường thẳng trong thời gian không quá 10 năm.

Do Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con nên khi phân bổ lợi thế thương mại kế toán phải điều chỉnh cả số đã phân bổ lũy kế từ ngày mua đến ngày đầu kỳ báo cáo. Khi đã phân bổ hết lợi thế thương mại, kế toán vẫn phải lập bút toán điều chỉnh để phản ánh ảnh hưởng của số đã phân bổ đến lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và lợi thế thương mại cho đến khi thanh lý công ty con.

4.3.2. Bút toán điều chỉnh

Trường hợp phân bổ lợi thể thương mại trong kỳ đầu tiên, kế toán xác định lợi thể thương mại phải phân bổ trong kỳ và ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (Lợi thể thương mại phân bổ trong kỳ)

Có Lợi thể thương mại (Lợi thể thương mại phát sinh trong kỳ)

Trường hợp phân bổ lợi thể thương mại từ kỳ thứ hai trở đi, kế toán phải phản ánh số phân bổ trong kỳ này và số lũy kế đã phân bổ từ ngày mua đến ngày đầu kỳ báo cáo và ghi nhận như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Số Lợi thể thương mại đã phân bổ lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (Số Lợi thể thương mại phân bổ trong kỳ)

Có Lợi thể thương mại (Lợi thể thương mại đã phân bổ lũy kế đến cuối kỳ)

Sau khi đã phân bổ hết lợi thể thương mại, bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Lợi thể thương mại)

Có Lợi thể thương mại (Lợi thể thương mại).

4.3.3. Ví dụ minh họa

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

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 2006, bút toán phân bổ lợi thể thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Có Lợi thể thương mại 200

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 2007, bút toán phân bổ lợi thể thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 200

Có Lợi thể thương mại 400

Từ năm thứ 11 cho đến khi thanh lý Công ty, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 2.000

Có Lợi thể thương mại 2.000

4.4. Tách lợi ích của cổ đông thiểu số

4.4.1. Nguyên tắc tách lợi ích của cổ đông thiểu số

- Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của các Công ty con được xác định và trình bày thành một dòng riêng biệt. Giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số trong giá trị tài sản thuần của các Công ty con hợp nhất, gồm:

+ Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày mua được xác định phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh”;

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày mua đến đầu năm báo cáo; và

+ Lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu phát sinh trong năm báo cáo.

- Các khoản lỗ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong Công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn số vốn của họ trong Công ty con. Khoản lỗ vượt trên phần vốn của các cổ đông thiểu số này được tính giảm vào phần lợi ích của Công ty mẹ trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó Công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của Công ty mẹ cho tới khi phần lỗ trước đây do Công ty mẹ gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

- Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, lợi ích của cổ đông thiểu số được xác định và trình bày riêng biệt trong mục “Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số”. Lợi ích của cổ đông thiểu số

được xác định căn cứ vào tỷ lệ lợi ích của cổ đông thiểu số và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các Công ty con.

- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của Công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất được trình bày ở mục C thuộc phần Nguồn vốn "C- Lợi ích của cổ đông thiểu số - Mã số 439".

- Thu nhập của cổ đông thiểu số trong kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty con được phản ánh trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Mã số 61".

4.4.2. Bút toán

Để tách riêng giá trị khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trong tài sản thuần của Công ty con trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh giảm các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu như "Vốn đầu tư của chủ sở hữu", "Quỹ dự phòng tài chính", "Quỹ đầu tư phát triển", "Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối",... và điều chỉnh tăng khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

a) Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ báo cáo

Căn cứ vào lợi ích của cổ đông thiểu số đã được xác định tại ngày đầu kỳ báo cáo kế toán ghi:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ Thặng dư vốn cổ phần

Nợ Quỹ dự phòng tài chính

Nợ Quỹ đầu tư phát triển

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Nợ Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

....

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

Trường hợp giá trị các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của Công ty con tại ngày đầu kỳ là số âm thì kế toán ghi Có các khoản mục đó thay vì ghi Nợ vào các khoản mục đó như trong bút toán trên.

Trường hợp tại thời điểm mua giá trị hợp lý của tài sản thuần tại các Công ty con không bằng với giá trị ghi sổ của nó thì kế toán phải lập bút toán điều chỉnh ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả trước khi thực hiện bút toán loại trừ này theo Chuẩn mực kế toán số 11-Hợp nhất kinh doanh và Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

b) Ghi nhận lợi ích của cổ đông thiểu số từ kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm có lãi, kế toán xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập sau thuế của các Công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh trong năm lỗ, kế toán xác định số lỗ các cổ đông thiểu số phải gánh chịu trong tổng số lỗ của các công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp trong kỳ đơn vị trích lập các quỹ đầu tư phát triển và quỹ dự phòng tài chính từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ Quỹ đầu tư phát triển

Nợ Quỹ dự phòng tài chính

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Trường hợp trong năm đơn vị phân phối lợi nhuận và trả cổ tức cho các cổ đông thiểu số, kế toán căn cứ vào số phân chia cho các cổ đông thiểu số ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

4.4.3. Ví dụ minh họa

Ví dụ 1: Tách lợi ích cổ đông thiểu số trong trường hợp trong kỳ Công ty con trả cổ tức và trích lập các quỹ.

Tiếp tục ví dụ trong mục 4.2.3 trên, để tách riêng lợi ích của cổ đông thiểu số trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 2006 kế toán tính toán và thực hiện các bút toán sau:

Bước 1. Lập bút toán loại trừ lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ báo cáo.

Vốn chủ sở hữu Cổ đông thiểu số 20%

Tại ngày 01/01/2006

Vốn đầu tư của chủ sở hữu	17.000	3.400
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	3.000	600
Cộng tài sản thuần	20.000	4.000

Bút toán tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ báo cáo như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	3.400
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	600
Có Lợi ích của cổ đông thiểu số	4.000

Bước 2. Lập bút toán phân bổ lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong năm.

Tổng lợi nhuận sau thuế trong năm của Công ty con B là 1.400 triệu, phần sở hữu của các cổ đông thiểu số là 280 triệu ($20\% \times 1.400$ triệu), kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số	280
Có Lợi ích của cổ đông thiểu số	280

Bước 3. Lập bút toán điều chỉnh việc trích lập các quỹ trong kỳ.

Nợ Quỹ đầu tư phát triển	160
Nợ Quỹ dự phòng tài chính	40
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	200

Bước 4. Điều chỉnh việc trả cổ tức trong kỳ.

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số	400
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	400

Ví dụ 2: Tách lợi ích cổ đông thiểu số trong các trường hợp công ty con lỗ.

Ngày 1/1/2005 Công ty M mua 80% tài sản thuần của Công ty C với giá 4.200 triệu đồng. Vốn chủ sở hữu tại ngày này của Công ty C là 5.000 triệu đồng, trong đó bao gồm:

Vốn đầu tư của chủ sở hữu	3.800
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	1.200

Giả sử tại ngày mua giá trị hợp lý của tài sản thuần của Công ty C bằng với giá trị ghi sổ của nó. Sau khi mua, do sự biến động ngoài dự kiến của thị trường nên hoạt động kinh doanh của Công ty C liên tục thua lỗ. Để đảm bảo cho Công ty C tiếp tục hoạt động, Công ty M phải cam kết bảo lãnh các khoản vay của Công ty C tại ngân hàng.

Trích Bảng đối chiếu biến động vốn chủ sở hữu năm 2008 của Công ty C như sau:

Đơn vị: Triệu đồng

	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (*)	Cộng
Tại ngày 1/1/2008	3.800	(2.000)	1.800
Lãi (lỗ) trong năm		(2.200)	(2.200)
Tại ngày 31/12/2008	3.800	(4.200)	(400)

(*) Chỉ tiêu trong dấu ngoặc là số âm thể hiện khoản lỗ lũy kế.

Bước 1: Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu năm báo cáo.

Tại thời điểm 01/01/2008 Lợi ích của các cổ đông thiểu số gồm:

Đơn vị: Triệu đồng

	Vốn chủ sở hữu (100%)	Lợi ích cổ đông thiểu số (20%)
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	3.800	760
Lỗ lũy kế	2.000	400

Bút toán tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày 01/01/2008:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu	760
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	400
Có Lợi ích của cổ đông thiểu số	360

Chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối được ghi có vì đây là lỗ lũy kế.

Bước 2: Ghi nhận lợi ích cổ đông thiểu số từ kết quả hoạt động kinh doanh trong năm.

Khoản lỗ của cổ đông thiểu số theo tỷ lệ phần sở hữu phát sinh trong năm là 440 triệu đồng (20% x 2.200). Do các cổ đông chỉ chịu trách nhiệm đối với tổn thất của Công ty đến hết số vốn đóng góp của mình nên số lỗ có thể phân bổ cho các cổ đông thiểu số trong năm tối đa là 360 triệu. Số lỗ còn lại là 80 triệu (440 triệu – 360 triệu) được tính vào phần lỗ của Công ty mẹ M. Bút toán tách lợi ích cổ đông thiểu số phát sinh từ lỗ trong năm như sau:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số	360
Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số	360

Sau hai bút toán trên, chỉ tiêu Lợi ích của cổ đông thiểu số có giá trị bằng không.

4.5. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng trong nội bộ Tập đoàn

4.5.1. Nguyên tắc loại trừ

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, doanh thu và giá vốn của hàng tiêu thụ trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ. Các khoản lãi, lỗ chưa thực hiện từ các giao dịch bán hàng đang phản ánh trong giá trị của hàng tồn kho cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

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

Lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phải được loại trừ khỏi giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, đồng thời lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ cũng phải được loại trừ khỏi giá vốn hàng bán trong kỳ.

Việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch Công ty mẹ bán hàng cho Công ty con không ảnh hưởng đến việc phân chia lợi ích cho các cổ đông thiểu số của Công ty con vì toàn bộ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện thuộc về Công ty mẹ.

Trường hợp Công ty con ghi nhận lãi hoặc lỗ từ giao dịch bán hàng nội bộ trong Tập đoàn thì lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho phải được phân bổ giữa Công ty mẹ và các cổ đông thiểu số theo tỷ lệ lợi ích của các bên.

Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ cũng phải được loại bỏ, trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được. Trường hợp giá bán hàng nội bộ thấp hơn giá gốc của hàng hóa mua vào, kế toán phải đánh giá khả năng bên mua hàng sẽ bán được hàng tồn kho này với giá cao hơn giá gốc của Tập đoàn. Trường hợp xét thấy bên mua hàng không thể bán được hàng với giá cao hơn giá gốc của Tập đoàn thì việc phản ánh khoản lỗ chưa thực hiện là phù hợp với việc ghi nhận hàng tồn kho theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được của Tập đoàn do đó không cần phải thực hiện việc loại trừ.

Nếu đến cuối kỳ kế toán bên mua hàng vẫn chưa trả hết tiền thì khoản mục phải thu của khách hàng và khoản mục phải trả cho người bán trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất cũng phải loại trừ số tiền còn nợ giữa các đơn vị trong Tập đoàn.

Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất đã loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch nội bộ, tuy nhiên cơ sở tính thuế của hàng tồn kho được xác định trên cơ sở hoá đơn mua hàng đã có lãi hoặc lỗ từ các giao dịch bán hàng nội bộ.

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ phát sinh một khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ này sẽ làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại, đồng thời làm giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong kỳ của cả Tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và phải ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch nội bộ chỉ được thực hiện khi chắc chắn rằng giá vốn xét trên phương diện Tập đoàn đối với lô hàng này vẫn nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Trong trường hợp đó, việc loại trừ khoản lỗ trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ làm cho giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính hợp nhất lớn hơn cơ sở tính thuế của nó. Trường hợp này sẽ tạo ra chênh lệch tạm thời phải chịu thuế và làm phát sinh thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả và làm tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại của cả Tập đoàn. Do đó, kế toán phải phản ánh thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất và phải ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

4.5.2. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ doanh thu, giá vốn hàng bán và lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ.

Kế toán phải tính toán, xác định số lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ các giao dịch bán hàng nội bộ và ghi:

Trường hợp có lãi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ).

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ - Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Hàng tồn kho (Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

Trường hợp lỗ:

- Nếu giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc của số hàng tồn kho tiêu thụ nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán không thực hiện loại trừ lỗ chưa thực hiện mà chỉ loại trừ doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán như sau:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ).

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ).

Khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ trong kỳ lớn hơn giá gốc của số hàng tồn kho trong nội bộ (giá trị tại bên bán) thì kế toán thực hiện loại trừ khoản lỗ chưa thực hiện. Trường hợp này kế toán ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ)

Nợ Hàng tồn kho (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (doanh thu bán hàng nội bộ + lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ).

b) Loại trừ giá vốn hàng bán và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ do ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi bán hàng ở kỳ sau.

Lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sẽ được chuyển vào giá vốn hàng bán trong kỳ khi bên mua hàng bán hàng tồn kho được mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài Tập đoàn làm tăng chỉ tiêu giá vốn hàng bán của cả Tập đoàn. Do đó trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất kế toán phải loại trừ ảnh hưởng của lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ đã được ghi nhận vào chỉ tiêu giá vốn hàng bán của kỳ này bằng cách ghi giảm giá vốn hàng bán, đồng thời ghi giảm lợi nhuận chưa phân phối (đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ này, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ).

c) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ.

- Trường hợp loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ, kế toán phải xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi nhận như sau:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

- Trường hợp loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trong Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh chênh lệch tạm thời phải chịu thuế, kế toán phải xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi nhận như sau:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (chi phí thuế thu nhập hoãn lại phải trả)

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (chi phí thuế thu nhập hoãn lại phải trả).

d) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ.

Sang kỳ sau khi bên mua đã bán hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ ra ngoài Tập đoàn, cùng với việc loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ, kế toán phải tính toán ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và ghi nhận như sau:

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho kế toán phải tính toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong kỳ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

đ) Điều chỉnh ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch Công ty con bán hàng hoá cho Công ty mẹ đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số và ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện của Công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lãi chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số và ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

4.5.3. Ví dụ minh họa

Ví dụ 1: Xác định lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối năm và loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối năm

Ngày 25/12/2006, Công ty mẹ A bán hàng cho Công ty con B với giá bán 1.000 triệu đồng. Giá vốn mà Công ty mẹ mua là 600 triệu đồng. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Trường hợp 1: Đến ngày 31/12/2006, toàn bộ số hàng mua của Công ty mẹ vẫn tồn trong kho của Công ty con B.

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

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

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

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 1.000

Có Giá vốn hàng bán

600

Có Hàng tồn kho

400

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 400 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 112 triệu đồng, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

112

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại

112

Trường hợp 2: Giả sử đến ngày 31/12/2006, Công ty con B đã bán được 30% số hàng hoá mua của Công ty mẹ A cho các đơn vị ngoài Tập đoàn.

Trong trường hợp này giá trị hàng mua nội bộ còn tồn tại Công ty con B là 700 triệu đồng. Giá vốn mà Công ty mẹ A mua vào của lô hàng này là 420 triệu đồng (70% x 600 triệu đồng). Lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

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

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

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

Do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ nên giá trị ghi sổ của hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 280 triệu làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 78,4 triệu đồng (280 triệu đồng x 28%), kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	78,4	
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại		78,4

Ví dụ 2. Loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ khi hàng tồn kho được mua trong nội bộ Tập đoàn đã được bán ở kỳ tiếp theo

Tiếp tục ví dụ 1 trên, giả sử sang năm 2007 toàn bộ 70% số hàng còn lại mà Công ty B mua của Công ty mẹ A đã được bán ra ngoài Tập đoàn. Giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính riêng của B được ghi nhận trên cơ sở giá gốc mua vào của B là 700 triệu đồng (gồm cả 280 triệu đồng lãi chưa thực hiện của Tập đoàn tại thời điểm 31/12/2006). Trên phương diện Tập đoàn, số hàng này chỉ có giá gốc là 420 triệu đồng do đó để phản ánh trung thực hợp lý chỉ tiêu giá vốn hàng bán trong Báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn, kế toán phải ghi giảm giá vốn hàng bán đi 280 triệu đồng.

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

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

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

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại	78,4	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		78,4

Ví dụ 3: Ví dụ tổng hợp về loại trừ và điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán hàng nội bộ

a) Trường hợp Công ty mẹ bán hàng cho Công ty con

Công ty mẹ M nắm giữ 80% cổ phiếu phổ thông đang lưu hành của Công ty con C. Công ty mẹ M bán hàng cho Công ty con C ở mức lãi gộp ấn định bằng 25% giá vốn của Công ty M. Doanh thu bán hàng nội bộ của Công ty M cho Công ty C trong năm 2008 và 2007 lần lượt là 1.500 và 800 triệu đồng.

Trong giá trị hàng tồn kho của C tại ngày 31/12/2008 và 31/12/2007 có lần lượt 300 triệu và 100 triệu là hàng mua từ công ty mẹ M. Toàn bộ số hàng tồn cuối năm mua từ công ty mẹ M là số hàng được mua trong năm 2008.

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

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo thuế suất 28%.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 2008, lãi chưa thực hiện nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối năm và toàn bộ doanh thu, giá vốn hàng bán nội bộ phải được loại trừ toàn bộ. Kế toán thực hiện các công việc sau:

- Xác định lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho tại ngày 31/12/2008:

Lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối năm	=	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ	-	Giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng
Lãi chưa thực hiện	=	300 triệu – 240 triệu (300 triệu/1,25)		
	=	60 triệu.		

- Xác định lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho tại ngày 31/12/2007:

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

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

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

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

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

- Việc loại trừ 60 triệu lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 16,8 triệu (60 x 28%). Kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	16,8	
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại		16,8

- Phản ánh việc hoàn nhập thuế tài sản thuế thu nhập hoãn lại từ việc bán hàng mua nội bộ tồn đầu kỳ, là 5,6 triệu (20% x 28%).

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại	5,6	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		5,6

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

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

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

	Hàng tồn kho cuối kỳ	Hàng tồn kho đầu kỳ	Đơn vị: Triệu đồng
Loại trừ lãi chưa thực hiện	-60	20	Cộng
Chi phí thuế TNDN hoãn lại	16,8	-5,6	
Cộng			-28,8
Cổ đông thiểu số (20%)			-5,76

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ và đầu kỳ làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty C là 40 triệu đồng, giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là 11,2 triệu đồng theo đó lãi sau thuế sẽ giảm 28,8 triệu đồng. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong kết quả kinh doanh trong năm cũng phải giảm đi 5,76 triệu đồng tương ứng với 20% sở hữu của cổ đông thiểu số. Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số	5,76	
Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số		5,76

4.6. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ

4.6.1. Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản thu nhập khác, chi phí khác, lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn, giá trị ghi sổ của TSCĐ (nguyên giá, hao mòn lũy kế) phải được điều chỉnh lại như thể không phát sinh giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Trường hợp tài sản cố định được bán có lãi thì chi phí khấu hao đang được ghi nhận trong Báo cáo tài chính riêng của bên mua tài sản cố định sẽ cao hơn chi phí khấu hao xét trên phương diện của cả Tập đoàn, do đó trong Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán phải điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định trong Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó nên kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lãi chưa thực hiện bị loại trừ khỏi giá trị TSCĐ. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản mục Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cũng phải được ghi giảm số tiền tương ứng với thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện của Tập đoàn. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh giảm chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị thuộc Tập đoàn làm phát sinh một khoản lỗ thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định xét trên phương diện Tập đoàn sẽ lớn hơn cơ sở tính thuế của nó nên Báo cáo tài chính hợp nhất phải phản ánh được phần thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lỗ chưa thực hiện nằm trong giá trị TSCĐ. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh được số tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại tương ứng với việc tăng lợi nhuận của Tập đoàn. Thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh tăng chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp phát sinh lãi hoặc lỗ chưa thực hiện từ giao dịch Công ty con bán TSCĐ trong nội bộ Tập đoàn thì khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số, kế toán phải xác định phần lãi hoặc lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông thiểu số và điều chỉnh lợi ích của cổ đông thiểu số.

4.6.2. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ thu nhập khác, chi phí khác, lợi nhuận chưa thực hiện và điều chỉnh lại giá trị ghi sổ của tài sản cố định phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong kỳ.

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có giá bán nhỏ hơn nguyên giá tài sản cố định, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - giá bán)

Nợ Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế đến ngày bán)

Có Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ tại bên bán).

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ có giá bán lớn hơn nguyên giá tài sản cố định, kế toán ghi:

Nợ Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán - Nguyên giá)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế đến ngày bán)

Có Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ tại bên bán).

b) Loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong kỳ trước.

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định lớn hơn giá bán, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - Giá bán)
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi gộp từ giao dịch bán TSCĐ)
Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lãi và nguyên giá tài sản cố định nhỏ hơn giá bán kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ (lãi gộp từ giao dịch bán TSCĐ)
Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán - Nguyên giá)
Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

- Trường hợp giao dịch bán tài sản cố định phát sinh lỗ, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá - Giá bán)
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ (lỗ từ giao dịch bán TSCĐ nội bộ)
Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Hao mòn lũy kế).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện phản ánh trong giá trị TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ loại trừ chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động quản lý, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)
Có Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)
Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

- Trường hợp tài sản được sử dụng trong sản xuất sản phẩm, hoặc kinh doanh dịch vụ, kế toán phải xác định ảnh hưởng của chi phí khấu hao đến giá vốn hàng bán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)
Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ chi phí khấu hao phải loại trừ giữa giá vốn hàng bán và hàng tồn kho để loại trừ cho phù hợp. Trong trường hợp đó bút toán loại trừ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)
Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)
Có Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

d) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện trong giá trị còn lại của TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lỗ chưa thực hiện phản ánh trong giá trị còn lại của TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ bổ sung chi phí khấu hao vào các khoản mục chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng

của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ, kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

- Trường hợp tài sản được dùng trong quản lý, kế toán ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp tài sản được dùng trong bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

- Trường hợp tài sản được dùng sản xuất, kế toán ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ ảnh hưởng của chi phí khấu hao được loại trừ giữa hai chỉ tiêu giá vốn hàng bán và hàng tồn kho cuối kỳ và ghi:

Nợ Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ).

e) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn khi tài sản vẫn đang sử dụng.

Kế toán phải xác định thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn và phản ánh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đến Báo cáo tài chính.

Đồng thời với việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong Tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Đồng thời với việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong Tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

f) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao khi tài sản cố định vẫn đang sử dụng.

Khi tài sản vẫn còn đang được sử dụng và đang được trích khấu hao thì đồng thời với việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao tài sản cố định và hao mòn lũy kế tài sản cố định, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh trên.

Trường hợp loại trừ lãi từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ)

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ).

Trường hợp loại trừ lỗ từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ dẫn đến việc điều chỉnh tăng chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế, kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế như sau:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ).

Khi tài sản cố định vẫn còn đang được sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá thì toàn bộ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn đã chuyển thành lãi thực của Tập đoàn thông qua việc giảm trừ chi phí khấu hao hàng kỳ. Từ thời điểm này không còn phát sinh thuế thu nhập hoãn lại.

g) Ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn có thể ảnh hưởng đến lợi ích cổ đông thiểu số.

Nếu Công ty con là bên bán thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của Công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong kỳ.

Nếu Công ty con là bên mua thì việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện sẽ ảnh hưởng đến chi phí khấu hao tài sản cố định của Công ty con và theo đó ảnh hưởng đến việc xác định lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong kỳ.

Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, nếu lợi ích của cổ đông thiểu số bị giảm xuống, kế toán ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số.

Sau khi xác định ảnh hưởng của việc loại trừ lãi hoặc lỗ chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn, nếu lợi ích của cổ đông thiểu số tăng lên, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số.

h) Ảnh hưởng của giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn trong các năm trước đối với các TSCĐ đã được bên mua khấu hao hết theo nguyên giá và vẫn đang sử dụng.

Trường hợp giá bán nội bộ lớn hơn nguyên giá kế toán phải điều chỉnh bằng cách ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Nguyên giá – Giá bán)

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Nguyên giá – Giá bán).

Trường hợp giá bán nội bộ trước đây nhỏ hơn nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán – Nguyên giá)

Có Nguyên giá TSCĐ (Phần chênh lệch giữa Giá bán

– Nguyên giá).

Các trường hợp này không phát sinh chênh lệch tạm thời và không ảnh hưởng đến thuế thu nhập hoãn lại.

i) Trường hợp TSCĐ mua từ một đơn vị trong nội bộ Tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết.

Khi TSCĐ mua từ một đơn vị trong nội bộ Tập đoàn được bán khi chưa khấu hao hết thì kế toán phải phản ánh việc hoàn nhập giá trị còn lại của tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện còn nằm trong giá trị còn lại của TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

4.6.3. Ví dụ minh họa

Ngày 1/1/2005, Công ty mẹ bán một thiết bị quản lý cho Công ty con sở hữu toàn bộ với giá 1.500 triệu đồng. Tại ngày bán, thiết bị này có nguyên giá là 2.000 triệu và hao mòn lũy kế là 1.000 triệu đồng. Công ty mẹ khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 10 năm. Công ty con tiếp tục khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 5 năm còn lại. Giả sử thiết bị này không có giá trị thu hồi khi thanh lý. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2005 kế toán phải thực hiện các bút toán sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ:

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

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

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong năm

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

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

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định.

Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 140 triệu (500 x 28%), ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	140	
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại		140

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao.

Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 28 triệu (100 x 28%), ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập hoãn lại	28	
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại		28

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2006, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

Nợ Nguyên giá TSCĐ	500	
--------------------	-----	--

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

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

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 2006, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng lũy kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao trong năm 2005, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

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

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định.

Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 140 triệu ($0,5 \times 28\%$), ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	140
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	140

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và khấu hao lũy kế đến đầu kỳ.

Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 28 triệu ($100 \times 28\%$) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 28 triệu ($100 \times 28\%$), ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại	28
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	28
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	56

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2007, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau để điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ.

+ Điều chỉnh giá trị ghi sổ của TSCĐ:

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

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

Trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 2007, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng lũy kế do việc điều chỉnh chi phí khấu hao từ ngày mua đến ngày đầu năm 2007, do đó bút toán điều chỉnh sẽ như sau:

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

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định.

Ảnh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 140 triệu ($0,5 \times 28\%$), ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	140
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	140

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong kỳ và hao mòn lũy kế đến đầu kỳ.

Ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế thu nhập doanh nghiệp là 28 triệu ($100 \times 28\%$) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 56 triệu ($200 \times 28\%$), ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	28	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	56	
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại		84

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2010, nếu thiết bị trên vẫn đang được sử dụng, kế toán điều chỉnh như sau:

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

Toàn bộ lãi chưa thực hiện đã được chuyển thành thực hiện qua việc giảm chi phí khấu hao trong 5 năm từ năm 2005 đến năm 2009. Đồng thời không còn chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản cố định và cơ sở tính thuế của nó nên không còn bút toán điều chỉnh ảnh hưởng thuế.

4.7. Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn

4.7.1. Nguyên tắc điều chỉnh

Trường hợp một đơn vị trong Tập đoàn bán hàng hoá, thành phẩm cho đơn vị khác trong Tập đoàn sử dụng làm tài sản cố định thì toàn bộ doanh thu bán hàng hoá, giá vốn hàng bán và lợi nhuận chưa thực hiện trong nguyên giá TSCĐ phải được loại trừ hoàn toàn.

Đồng thời nếu giao dịch bán hàng nội bộ có lãi thì chi phí khấu hao đang được ghi nhận trong Báo cáo tài chính riêng của bên mua tài sản cố định sẽ cao hơn chi phí khấu hao xét trên phương diện của cả Tập đoàn, do đó trong Báo cáo tài chính hợp nhất kế toán phải điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn.

Khi loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn thì giá trị ghi sổ của tài sản cố định trong Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó nên kế toán phải phản ánh tài sản thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với số lãi chưa thực hiện nằm trong nguyên giá TSCĐ. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản mục Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cũng phải được ghi giảm số tiền tương ứng với thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc giảm lợi nhuận của Tập đoàn. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh do việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định của bên mua hàng sẽ được hoàn nhập dần hàng kỳ khi kế toán điều chỉnh giảm chi phí khấu hao của Tập đoàn.

Trường hợp hàng tồn kho được bán lỗ thường thể hiện lợi ích kinh tế mang lại trong tương lai của tài sản nhỏ hơn giá gốc của nó. Trường hợp này kế toán sẽ không loại trừ lỗ từ giao dịch bán hàng trong nội bộ Tập đoàn trừ khi chắc chắn rằng khoản lỗ này có thể được thu hồi.

Khi loại trừ lãi (lỗ) chưa thực hiện phát sinh từ lợi nhuận trong giao dịch Công ty con bán hàng hoá, thành phẩm thì kế toán phải xác định phần lãi, lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông thiểu số khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số.

4.7.2. Bút toán điều chỉnh

a) Bút toán loại trừ doanh thu, giá vốn hàng bán và lợi nhuận chưa thực hiện trong nguyên giá tài sản cố định phát sinh từ giao dịch bán hàng nội bộ mà hàng hoá, thành phẩm của bên bán được sử dụng là tài sản cố định của bên mua.

- Trường hợp giao dịch nội bộ làm phát sinh lãi chưa thực hiện, kế toán điều chỉnh như sau:

Nợ Doanh thu bán hàng hoá và dịch vụ (doanh thu bán hàng nội bộ)	
Có Giá vốn hàng bán (giá vốn hàng tiêu thụ nội bộ)	
Có Nguyên giá TSCĐ (lãi chưa thực hiện).	

b) Bút toán loại trừ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch nội bộ trong đó hàng hoá, thành phẩm tại bên bán được sử dụng là tài sản cố định tại bên mua phát sinh trong kỳ trước.

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi chưa thực hiện)
Có Nguyên giá TSCĐ (lãi chưa thực hiện).

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế do ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giá trị TSCĐ.

Kế toán phải xác định ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện phản ánh trong nguyên giá TSCĐ đến chi phí khấu hao trong kỳ và hao mòn lũy kế đến cuối kỳ. Tùy thuộc vào tài sản cố định được sử dụng trong sản xuất, kinh doanh hay trong quản lý doanh nghiệp hoặc bán hàng kế toán sẽ loại trừ chi phí khấu hao vào các chỉ tiêu chi phí tương ứng. Do Báo cáo tài chính được lập từ các Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho kỳ báo cáo, ngoài việc điều chỉnh lại chi phí khấu hao trong kỳ kế toán còn phải điều chỉnh ảnh hưởng của hao mòn lũy kế đã được điều chỉnh đến đầu kỳ báo cáo.

Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động quản lý, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản được sử dụng trong hoạt động bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)

Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản được sử dụng trong sản xuất sản phẩm, kế toán phải xác định ảnh hưởng của chi phí khấu hao đến giá vốn hàng bán ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Nếu việc loại trừ chi phí khấu hao có ảnh hưởng trọng yếu đến chỉ tiêu hàng tồn kho thì kế toán phải phân bổ số phải loại trừ giữa giá vốn hàng bán và hàng tồn kho cho phù hợp. Trong trường hợp đó bút toán loại trừ như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ)

Có Giá vốn hàng bán (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Hàng tồn kho (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

Trường hợp tài sản cố định đã hết khấu hao theo nguyên giá nhưng vẫn đang sử dụng bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ (lãi gộp phát sinh trong giao dịch bán TSCĐ nội bộ)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (lãi gộp phát sinh trong giao dịch bán TSCĐ nội bộ).

d) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc loại trừ lãi từ giao dịch bán hàng hoá khi tài sản cố định tại bên mua vẫn đang sử dụng và đang còn khấu hao.

Kế toán phải xác định thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn và phản ánh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại đến Báo cáo tài chính.

Đồng thời với việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định giữa các đơn vị nội bộ trong tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Các kỳ sau kế toán điều chỉnh ảnh hưởng của thuế phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định kỳ trước ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

e) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao khi tài sản cố định vẫn đang sử dụng và đang còn khấu hao.

Khi tài sản vẫn còn đang được sử dụng và đang được trích khấu hao thì đồng thời với việc điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao tài sản cố định và hao mòn lũy kế tài sản cố định, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh trên, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao lũy kế đến đầu kỳ)

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ chi phí khấu hao trong kỳ)

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (ảnh hưởng của thuế thu nhập lũy kế đến cuối kỳ).

f) Ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp khi tài sản cố định đang sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá.

Khi tài sản cố định vẫn còn đang được sử dụng nhưng đã khấu hao hết theo nguyên giá thì toàn bộ lãi chưa thực hiện phát sinh từ giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ Tập đoàn đã chuyển thành lãi thực của Tập đoàn thông qua việc giảm trừ chi phí khấu hao hàng kỳ. Từ thời điểm này không còn phát sinh thuế thu nhập hoãn lại.

4.7.3. Ví dụ minh họa

Ngày 1/7/2006 Công ty con C bán thiết bị do mình sản xuất và lắp ráp cho Công ty mẹ M sử dụng trong quản lý với giá 60 triệu đồng. Thiết bị trên là thành phẩm của Công ty C có giá vốn là 30 triệu đồng. Công ty mẹ M khấu hao thiết bị trên trong thời gian 10 năm theo phương pháp đường thẳng. Giá trị thu hồi khi thanh lý giả sử bằng không. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 2006, kế toán phải thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ sau:

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

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	60
Có Giá vốn hàng bán	30
Có Nguyên giá TSCĐ	30

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện ra khỏi nguyên giá tài sản cố định làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ 30 triệu và dẫn đến việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 8,4 triệu (30x28%). Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	8,4
Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại	8,4

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao phát sinh trong năm.

Công ty mẹ M đã ghi nhận tài sản với nguyên giá là 60 triệu và tính khấu hao trong 10 năm, do đó chi phí khấu hao đã ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ M cho 6 tháng cuối năm là 3 triệu. Xét trên phương diện Tập đoàn, thiết bị trên chỉ có nguyên giá là 30 triệu và khấu hao trong 6 tháng chỉ là 1,5 triệu, bút toán điều chỉnh chi phí khấu hao được ghi nhận như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ	1,5
Có Chi phí quản lý doanh nghiệp	1,5

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập phát sinh từ việc điều chỉnh chi phí khấu hao.

Việc điều chỉnh hao mòn lũy kế tài sản cố định sẽ làm giảm chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản và cơ sở tính thuế của nó và theo đó làm giảm tài sản thuế thu nhập hoãn là 0,42 triệu đồng (1,5 triệu x 28%), kế toán ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại	0,42	
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại		0,42

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 2007, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ sau đối với giao dịch bán thiết bị trên trong năm 2006.

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	30	
Có Nguyên giá TSCĐ		30

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

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	8,4	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		8,4

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao trong năm.

Công ty mẹ M đã ghi nhận khấu hao trong Báo cáo tài chính riêng là 6 triệu đồng (60 triệu/10 năm). Xét trên phương diện Tập đoàn chi phí khấu hao chỉ là 3 triệu đồng (30 triệu/10 năm), do đó quản lý doanh nghiệp trong năm phải giảm đi 3 triệu tương ứng với phần giảm chi phí khấu hao. Đồng thời Giá trị hao mòn lũy kế phải giảm đi 4,5 triệu gồm có 1,5 triệu đã ghi giảm trong kỳ 6 tháng cuối năm trước và 3 triệu ghi giảm trong kỳ này. Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ	4,5	
Có Chi phí quản lý doanh nghiệp		3
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	1,5	

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

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại	0,84	
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	0,42	
Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại		1,26

4.8. Loại trừ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua

4.8.1. Nguyên tắc điều chỉnh

Toàn bộ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua từ các Công ty con trong Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

Loại trừ toàn bộ cổ tức và lợi nhuận được chia từ kết quả hoạt động kinh doanh sau ngày mua của các Công ty con đang nằm trong khoản mục “Doanh thu hoạt động tài chính” bằng cách ghi giảm chỉ tiêu này trên Báo cáo kết quả kinh doanh đồng thời với việc ghi giảm số cổ tức đã trả trong phần tổng hợp biến động vốn chủ sở hữu trên Thuyết minh báo cáo tài chính.

Nếu Công ty mẹ chưa nhận được số cổ tức hoặc lợi nhuận được chia này do Công ty con chưa chuyển tiền thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại trừ số phải thu, phải trả về số cổ tức lợi nhuận được chia đang phản ánh trong khoản mục phải thu khác trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty mẹ và khoản mục phải trả khác trong Báo cáo tài chính riêng của Công ty con chia lợi nhuận.

Nếu số cổ tức nhận được là cổ tức của kỳ kế toán trước khi Công ty mẹ mua khoản đầu tư thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại trừ ảnh hưởng của nghiệp vụ nhận cổ tức này như hướng dẫn trong mục 4.2 Phần XIII của Thông tư này.

4.8.2. Bút toán điều chỉnh

Khi Công ty con trả cổ tức sau ngày mua, kế toán phải loại trừ cổ tức, lợi nhuận được chia từ các Công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (Cổ tức công ty mẹ được chia)

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số (Cổ tức các cổ đông thiểu số được chia)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Loại trừ công nợ phải thu phải trả do chưa thanh toán hết số cổ tức được nhận, ghi:

Nợ Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác

Có Các khoản phải thu khác.

4.8.3. Ví dụ minh họa

Ngày 1/4/2007, Công ty C là Công ty con do Công ty mẹ M sở hữu 80% tuyên bố phân chia lợi nhuận năm 2006 (Lợi nhuận sau ngày mua) trong đó có số trả cổ tức là 2 tỷ đồng. Số cổ tức này đã được trả vào ngày 15/5/2007. Lợi nhuận mà Công ty mẹ M được hưởng là 1,6 tỷ đồng ($80\% \times 2$ tỷ). Trong Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 2007, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh sau để loại trừ cổ tức đã nhận:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	1,6	
Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số	0,4	
Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		2

4.9. Các khoản vay trong nội bộ

4.9.1. Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản vay trong nội bộ Tập đoàn chưa trả phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Theo đó, các khoản thu nhập từ cho vay và chi phí đi vay cũng phải loại trừ toàn bộ trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

Nếu các đơn vị trong một Tập đoàn có quan hệ vay mượn lẫn nhau thì số dư tiền vay trong nội bộ Tập đoàn đang phản ánh trong các khoản mục “Vay và nợ ngắn hạn”, khoản mục “Vay và nợ dài hạn”, khoản mục “Đầu tư ngắn hạn”, “Đầu tư dài hạn khác” phải được loại trừ toàn bộ.

Trường hợp vay nội bộ để đầu tư xây dựng hoặc sản xuất sản phẩm, nếu các khoản chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang hoặc tài sản sản xuất dở dang cũng phải được loại trừ hoàn toàn. Việc loại trừ này sẽ làm giảm khoản mục “Doanh thu hoạt động tài chính” trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất và giảm các khoản mục “Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang” hoặc “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang” và “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Trường hợp này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do giá trị ghi sổ của tài sản trên Báo cáo tài chính hợp nhất thấp hơn cơ sở tính thuế của nó. Khi kết thúc thời kỳ đầu tư hoặc xây dựng tài sản dài hạn số lợi nhuận chưa thực hiện này được chuyển vào giá thành sản xuất thông qua chi phí khấu hao và chuyển thành lợi nhuận thực hiện. Thời gian khấu hao của TSCĐ là thời kỳ hoàn nhập của tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Kế toán phải mở sổ theo dõi việc phân bổ khoản lãi tiền vay này vào giá thành sản xuất thông qua chi phí khấu hao để loại trừ khoản chi phí khấu hao này trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Trường hợp lãi vay chưa được thanh toán và đang phản ánh trong các khoản mục phải thu, khoản mục phải trả thì các khoản mục chứa đựng số phải thu, phải trả này cũng phải được loại trừ hoàn toàn.

4.9.2. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ số dư tiền vay giữa các đơn vị trong tập đoàn, ghi:

Nợ Vay và nợ ngắn hạn

Nợ Vay và nợ dài hạn

Có Đầu tư ngắn hạn

Có Đầu tư dài hạn khác.

Nếu các khoản vay được thể hiện trong khoản mục khác thì kế toán phải điều chỉnh bút toán loại trừ cho phù hợp nhằm đảm bảo rằng trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất không còn số dư các khoản vay trong nội bộ Tập đoàn.

b) Loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay và chi phí đi vay.

- Trường hợp chi phí đi vay phản ánh vào chi phí tài chính, kế toán loại trừ doanh thu hoạt động tài chính ghi nhận tại bên cho vay và chi phí tài chính ghi nhận tại bên đi vay, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính

Có Chi phí tài chính.

- Trường hợp chi phí đi vay phát sinh từ các khoản vay nội bộ được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang, kế toán loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay phát sinh trong kỳ, ảnh hưởng lũy kế của việc loại trừ chi phí đi vay trong giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang lũy kế đến thời điểm đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (Chi phí đi vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang đến đầu kỳ báo cáo)

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ)

Có Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang (lũy kế lãi tiền vay nội bộ đã phản ánh vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang).

- Trường hợp lãi tiền vay được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang, kế toán loại trừ thu nhập từ hoạt động cho vay phát sinh trong kỳ ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ)

Có Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (lãi tiền vay phát sinh trong kỳ).

4.9.3. Ví dụ minh họa

Công ty C1 và Công ty C2 là hai Công ty con của Tập đoàn A. Ngày 1/10/2008, Công ty C1 cho Công ty C2 vay 2.000 triệu đồng trong thời hạn 6 tháng với lãi suất đơn 1%/tháng thanh toán cả gốc và lãi một lần vào ngày 1/4/2009. Khoản tiền vay này đang được trình bày trong khoản mục vay ngắn hạn trong Báo cáo tài chính của Công ty C2 và khoản mục đầu tư ngắn hạn khác trong Báo cáo tài chính của Công ty C1. Trong Báo cáo tài chính của Công ty C2, lãi tiền vay được ghi nhận trong khoản mục chi phí tài chính, số dư lãi tiền vay phải trả được phản ánh trong khoản mục chi phí phải trả thuộc Bảng cân đối kế toán. Công ty C1 cũng đã ước tính thu nhập từ khoản tiền cho vay nói trên và phản ánh vào doanh thu hoạt động tài chính trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và phải thu khác trong Bảng cân đối kế toán.

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho năm 2008, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh sau:

(1) Nợ Vay ngắn hạn	2.000	
Có Đầu tư ngắn hạn khác	2.000	
(2) Nợ Doanh thu hoạt động tài chính	60	
Có Chi phí hoạt động tài chính		60
(3) Nợ Chi phí phải trả	60	
Có Phải thu khác		60

4.10. Các khoản phải thu, phải trả nội bộ

4.10.1. Nguyên tắc điều chỉnh

Số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

Kế toán cần lập Bảng tổng hợp và đối chiếu số dư công nợ phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn sau đó thực hiện việc loại trừ.

Tùy thuộc vào việc các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị trong nội bộ Tập đoàn phản ánh trong khoản mục nào của Bảng cân đối kế toán thì bút toán loại trừ được ghi nhận tương ứng.

4.10.2. Bút toán điều chỉnh

Các khoản phải thu, phải trả nội bộ được loại trừ theo bút toán sau:

Nợ Phải trả người bán

Nợ Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác

Nợ Chi phí phải trả

...

Có Phải thu khách hàng

Có Các khoản phải thu khác

...

4.11. Bút toán kết chuyển

Nguyên tắc: Bút toán kết chuyển được lập để kết chuyển tổng ảnh hưởng của các bút toán điều chỉnh đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sang chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Bảng Cân đối kế toán.

Sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh và loại trừ, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm tăng kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (Kết chuyển kết quả hoạt động kinh doanh)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Ngược lại, nếu tổng giá trị điều chỉnh đến các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh kế toán ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (Kết chuyển kết quả hoạt động kinh doanh)

5. Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh

5.1. Mục đích của Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh

Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu nhằm tổng hợp các khoản điều chỉnh và loại trừ cho việc hợp nhất Báo cáo tài chính.

Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được lập cho các chỉ tiêu có số liệu điều chỉnh theo mẫu số BTH 01 – HN (Xem mẫu ở mục 9).

5.2. Căn cứ và phương pháp lập bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh:

Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu căn cứ vào các bút toán điều chỉnh.

Cột A Phản ánh số hiệu của bút toán điều chỉnh;

Cột B Phản ánh ngày tháng ghi sổ;

Cột C Diễn giải nội dung của bút toán điều chỉnh;

Cột 1 Phản ánh số điều chỉnh Nợ của chỉ tiêu;

Cột 2 Phản ánh số điều chỉnh Có của chỉ tiêu;

Dòng cộng phát sinh phản ánh tổng số điều chỉnh Nợ và tổng số điều chỉnh Có của chỉ tiêu trong kỳ. Số liệu trong dòng tổng cộng được mang sang phản ánh vào cột 10 và 11 theo các dòng tương ứng của chỉ tiêu trong Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất.

6. Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

Đề lập Báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty mẹ phải lập Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất nhằm tổng hợp các chỉ tiêu tài chính của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn theo mẫu số BTH 02 – HN (Xem mẫu ở mục 10).

6.1. Mục đích của Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

Bảng tổng hợp này được lập để tổng hợp các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ và các Công ty con trong Tập đoàn đồng thời phản ánh tổng ảnh hưởng của các bút toán loại trừ và điều chỉnh khi hợp nhất đến mỗi chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

6.2. Cơ sở và phương pháp lập Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

Cột A: Ghi tên các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Cột B: Ghi mã số của chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Cột 1: Ghi giá trị các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty mẹ. Số liệu đưa vào cột này là số liệu trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ.

Các cột 2,3: Ghi giá trị các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các Công ty con trong Tập đoàn. Số liệu đưa vào cột này là số liệu trong Báo cáo tài chính của các Công ty con trong Tập đoàn.

Cột 9: Ghi số tổng cộng các chỉ tiêu của công ty mẹ và các công ty con.

Cột 10: Ghi tổng hợp số điều chỉnh Nợ của các chỉ tiêu. Số liệu ghi vào cột 10 được lấy từ Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh (Mẫu số BTH01-HN).

Cột 11: Ghi tổng hợp số điều chỉnh Có của các chỉ tiêu. Số liệu ghi vào cột 11 được lấy từ Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh (Mẫu số BTH01-HN).

Cột 12: Ghi giá trị các chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

7. Bổ sung các chỉ tiêu trong từng báo cáo tài chính hợp nhất

7.1. Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng Cân đối kế toán hợp nhất (Mẫu số B 01 – DN/HN)

- Bổ sung chỉ tiêu VI “Lợi thế thương mại”- Mã số 269 trong phần “Tài sản” để phản ánh lợi thế thương mại phát sinh trong giao dịch hợp nhất kinh doanh.

- Bổ sung mục C “Lợi ích của cổ đông thiểu số” - Mã số 439 trong phần “Nguồn vốn” để phản ánh giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số.

7.2. Bổ sung các chỉ tiêu trong Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (Mẫu số B02 – DN/HN)

- Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh –Mã số 45.

- Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số - Mã số 61.

- Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ - Mã số 62.

7.3. Bổ sung các thông tin phải trình bày trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất

Bổ sung vào sau phần I “Đặc điểm hoạt động của Tập đoàn” các thông tin cần trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất theo yêu cầu của các Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”, Chuẩn mực số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” và Chuẩn mực số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”, bao gồm:

- Tổng số các Công ty con:

+ Số lượng các Công ty con được hợp nhất:

+ Số lượng các Công ty con không được hợp nhất:

- Danh sách các Công ty con quan trọng được hợp nhất:

+ Công ty A:

. Tên công ty:.....

. Địa chỉ:.....

. Tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ:.....

. Quyền biểu quyết của Công ty mẹ:.....

+ Công ty B:

. Tên công ty:.....

. Địa chỉ:.....

- . Tỷ lệ lợi ích của Công ty mẹ:.....
- . Quyền biểu quyết của Công ty mẹ:.....

.....

- Các Công ty con bị loại khỏi quá trình hợp nhất (Giải thích rõ lý do).
- Danh sách các Công ty liên kết quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

- + Công ty liên kết A:
 - . Địa chỉ trụ sở chính:.....
 - . Tỷ lệ phần sở hữu:.....
 - . Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....
- + Công ty liên kết B:
 - . Địa chỉ trụ sở chính:.....
 - . Tỷ lệ phần sở hữu:.....
 - . Tỷ lệ quyền biểu quyết:.....
- + Công ty liên kết C:
 -
 -

- Danh sách các Công ty liên kết ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

- + Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát A:
 - . Địa chỉ trụ sở chính
 - . Tỷ lệ phần sở hữu
 - . Tỷ lệ quyền biểu quyết
- + Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát B:
 - . Địa chỉ trụ sở chính
 - . Tỷ lệ phần sở hữu
 - . Tỷ lệ quyền biểu quyết
- + Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát C:
 -

- Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Những sự kiện ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kinh doanh của Tập đoàn trong năm báo cáo.

8. Hướng dẫn kế toán khoản đầu tư vào công ty con

Kế toán các khoản đầu tư vào Công ty con, kế toán các khoản cổ tức (lợi nhuận) được chia liên quan đến khoản đầu tư vào Công ty con, kế toán nhượng bán, thanh lý các khoản đầu tư vào Công ty con được thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp (Xem phần tài khoản 221, 515, 635...).

9. Mẫu Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh

Đơn vị:.....

Mẫu số BTH01 - HN

Địa chỉ:.....

BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH

Chỉ tiêu:

Kỳ kế toán:

Số hiệu	Ngày tháng	Diễn giải	Nợ	Có
---------	------------	-----------	----	----

BT				
A	B	C	1	2
		Cộng phát sinh		

10. Mẫu Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất

Đơn vị.....

Mẫu số BTH02 - HN

Địa chỉ.....

BẢNG TỔNG HỢP CÁC CHỈ TIÊU HỢP NHẤT

Kỳ

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Công ty Mẹ	Công ty con			Tổng cộng	Điều chỉnh		Số liệu hợp nhất
			A	B			Nợ	Có	
A	B	1	2	3		9	10	11	12
Tiền	111								
Các khoản tương đương tiền	112								
Đầu tư ngắn hạn	121								
Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (*)	129								
Phải thu khách hàng	131								
Trả trước cho người bán	132								
Phải thu nội bộ ngắn hạn	133								
Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134								
Các khoản phải thu khác	135								
Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi(*)	139								
Hàng tồn kho	141								
Dự phòng giảm giá hàng tồn kho(*)	149								
Chi phí trả trước ngắn hạn	151								
Thuế GTGT được khấu trừ	152								
Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	154								
Tài sản ngắn hạn khác	158								
Phải thu dài hạn của khách hàng	211								
Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	212								
Phải thu dài hạn nội bộ	213								

Chỉ tiêu	Mã số	Công ty Mẹ	Công ty con			Tổng cộng	Điều chỉnh		Số liệu hợp nhất
			A	B			Nợ	Có	
A	B	1	2	3		9	10	11	12
Phải thu dài hạn khác	218								
Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi(*)	219								
Nguyên giá TSCĐ HH	222								
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ HH(*)	223								
Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính	225								
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ thuê tài chính	226								
Nguyên giá TSCĐ vô hình	228								
Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ vô hình(*)	229								
Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230								
Nguyên giá bất động sản đầu tư	241								
Giá trị hao mòn lũy kế BĐSĐT(*)	242								
Đầu tư vào công ty con	251								
Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252								
Đầu tư dài hạn khác	258								
Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn(*)	259								
Chi phí trả trước dài hạn	261								
Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262								
Tài sản dài hạn khác	268								
Lợi thế thương mại	269								
Vay và nợ ngắn hạn	311								
Phải trả người bán	312								
Người mua trả tiền trước	313								
Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314								
Phải trả người lao động	315								
Chi phí phải trả	316								
Phải trả nội bộ	317								
Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	318								

Chỉ tiêu	Mã số	Công ty Mẹ	Công ty con			Tổng cộng	Điều chỉnh		Số liệu hợp nhất
			A	B			Nợ	Có	
A	B	1	2	3		9	10	11	12
Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	319								
Dự phòng phải trả ngắn hạn	320								
Phải trả dài hạn người bán	331								
Phải trả dài hạn nội bộ	332								
Phải trả dài hạn khác	333								
Vay và nợ dài hạn	334								
Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	335								
Dự phòng trợ cấp mất việc làm	336								
Dự phòng phải trả dài hạn	337								
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411								
Thặng dư vốn cổ phần	412								
Vốn khác của chủ sở hữu	413								
Cổ phiếu quỹ(*)	414								
Chênh lệch đánh giá lại tài sản	415								
Chênh lệch tỷ giá hối đoái	416								
Quỹ đầu tư phát triển	417								
Quỹ dự phòng tài chính	418								
Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	419								
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	420								
Nguồn vốn đầu tư XDCB	421								
Quỹ khen thưởng, phúc lợi	431								
Nguồn kinh phí	432								
Nguồn kinh phí đã hình thành thành TSCĐ	433								
Lợi ích của cổ đông thiểu số	439								
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01								
Các khoản giảm trừ doanh thu	02								
Giá vốn hàng bán	11								

Chỉ tiêu	Mã số	Công ty Mẹ	Công ty con			Tổng cộng	Điều chỉnh		Số liệu hợp nhất
			A	B			Nợ	Có	
A	B	1	2	3		9	10	11	12
Doanh thu hoạt động tài chính	21								
Chi phí tài chính	22								
Chi phí bán hàng	24								
Chi phí quản lý doanh nghiệp	25								
Thu nhập khác	31								
Chi phí khác	32								
Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh	45								
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	50								
Chi phí thuế TNDN hiện hành	51								
Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52								
Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	60								
Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số	61								
Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ	62								
Cộng điều chỉnh	80		*		*				

XIV. HƯỚNG DẪN THỰC HIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 26 “THÔNG TIN VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN”

1. Quy định chung

1.1. Báo cáo tài chính (phần Thuyết minh báo cáo tài chính) phải trình bày mối quan hệ với các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp với các bên liên quan.

1.2. Các trường hợp sau được coi (hoặc không được coi) là các bên liên quan được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 26 ‘Thông tin về các bên liên quan’.

1.3. Không phải trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất đối với các giao dịch nội bộ của tập đoàn.

1.4. Doanh nghiệp không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ, khi báo cáo này được lập và công bố cùng với Báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp Báo cáo tài chính của Công ty mẹ được lập và công bố không cùng với Báo cáo tài chính hợp nhất thì phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong Báo cáo tài chính của Công ty mẹ.

1.5. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong Báo cáo tài chính của Công ty con do Công ty mẹ sở hữu toàn bộ nếu Công ty mẹ cũng được thành lập ở Việt Nam và công bố Báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam.

Trường hợp Công ty mẹ không sở hữu toàn bộ Công ty con hoặc Công ty mẹ được thành lập ở nước ngoài và không công bố Báo cáo tài chính hợp nhất ở Việt Nam thì phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong Báo cáo tài chính của Công ty con.

2. Hướng dẫn cụ thể thực hiện Chuẩn mực “Thông tin về các bên liên quan”

2.1. Để xác định giá giao dịch giữa các bên liên quan có thể sử dụng các phương pháp chủ yếu sau:

- Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được;
- Phương pháp giá bán lại;
- Phương pháp giá vốn cộng lãi.

a) Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được, được xác định bằng cách so sánh giá của hàng hóa bán ra trên thị trường có thể so sánh được về mặt kinh tế mà người bán không có liên quan với người mua.

Phương pháp này thường được sử dụng trong trường hợp hàng hóa và dịch vụ cung cấp trong giao dịch giữa các bên có liên quan và các điều kiện của việc mua bán tương tự như trong các giao dịch thông thường. Phương pháp này còn thường được sử dụng để xác định giá phí của các khoản tài trợ.

b) Theo phương pháp giá bán lại, giá chuyển giao cho người bán lại được xác định bằng cách trừ vào giá bán lại một khoản chênh lệch, phản ánh giá trị mà người bán muốn thu để bù vào chi phí của mình đồng thời có lãi hợp lý. Ở đây có khó khăn trong việc xem xét để xác định phần đền bù hợp lý cho các chi phí do người bán lại đã góp vào trong quá trình này.

Phương pháp này được sử dụng trong trường hợp hàng hóa được chuyển giao giữa các bên liên quan trước khi được bán cho một bên khác không liên quan. Phương pháp này cũng được sử dụng trong việc chuyển giao các nguồn lực khác như quyền sở hữu và các dịch vụ.

c) Phương pháp giá vốn cộng lãi được xác định bằng cách cộng một khoản chênh lệch phù hợp vào chi phí của người cung cấp. Sử dụng phương pháp này có khó khăn trong việc xác định cả hai yếu tố chi phí và khoản chênh lệch. Một trong số các tiêu chuẩn so sánh có thể xác định giá chuyển giao là dựa vào tỷ lệ lãi có thể so sánh được trên doanh thu hoặc trên vốn kinh doanh của các ngành tương tự.

2.2. Báo cáo tài chính phải trình bày một số mối quan hệ nhất định giữa các bên liên quan. Các quan hệ thường được chú ý là giao dịch của những người lãnh đạo doanh nghiệp, đặc biệt là khoản tiền lương và các khoản tiền vay của họ, do vai trò quan trọng của họ đối với doanh nghiệp. Bên cạnh đó cần trình bày các giao dịch lớn có tính chất liên công ty và số dư các khoản đầu tư lớn với tập đoàn, với các công ty liên kết và với Ban Giám đốc.

2.3. Các giao dịch chủ yếu giữa các bên liên quan cũng phải được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo trong năm mà các giao dịch đó có ảnh hưởng, gồm:

- Giá trị hàng tồn kho được mua hoặc bán giữa các bên liên quan;
- Giá trị tài sản cố định và các tài sản khác được mua hoặc bán giữa các bên liên quan;
- Giá trị dịch vụ được cung cấp hoặc nhận giữa các bên liên quan;
- Giá trị hàng bán đại lý cung cấp giữa các bên liên quan;
- Giao dịch thuê tài sản giữa các bên liên quan;
- Chuyển giao về nghiên cứu và phát triển;
- Thỏa thuận về giấy phép;
- Các khoản tài trợ (bao gồm cho vay và góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật);
- Bảo lãnh và thế chấp;
- Các hợp đồng quản lý.

2.4. Những mối quan hệ giữa các bên liên quan có tồn tại sự kiểm soát đều phải được trình bày trong báo cáo tài chính, bất kể là có các giao dịch giữa các bên liên quan hay không.

2.5. Trường hợp có các giao dịch giữa các bên liên quan thì doanh nghiệp báo cáo cần phải trình bày bản chất các mối quan hệ của các bên liên quan cũng như các loại giao dịch và các yếu tố của các giao dịch đó.

Các yếu tố của các giao dịch thường bao gồm:

- Khối lượng các giao dịch thể hiện bằng giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng;
- Giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng của các khoản mục chưa thanh toán;
- Chính sách giá cả.

2.6. Các khoản mục có cùng bản chất có thể được trình bày gộp lại trừ trường hợp việc trình bày riêng biệt là cần thiết để hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch giữa các bên liên quan đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo. Ví dụ: Các loại nguyên vật liệu dùng cho sản xuất sản phẩm có thể trình bày gộp thành một khoản mục là “Nguyên vật liệu chính”.

2.7. Trong các Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn không cần thiết phải trình bày các giao dịch giữa các thành viên vì báo cáo này đã nêu lên các thông tin về công ty mẹ và các công ty con như là một doanh nghiệp báo cáo. Các giao dịch với các công ty liên kết do được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu không được loại trừ do đó cần được trình bày riêng biệt như là các giao dịch với bên liên quan.

XV. TỔ CHỨC THỰC HIỆN

1. Thông tư này có hiệu lực sau 15 ngày kể từ ngày đăng công báo và thay thế các Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày 9/10/2002, Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 4/11/2003 và thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30 tháng 3 năm 2005. Những nội dung kế toán khác có liên quan nhưng không hướng dẫn trong Thông tư này thì thực hiện theo Chế độ kế toán Doanh nghiệp hiện hành.

2. Các qui định trong Chuẩn mực kế toán có khác biệt với chính sách tài chính do Bộ Tài chính ban hành trước khi ban hành Chuẩn mực kế toán thì thực hiện theo qui định trong Chuẩn mực kế toán và hướng dẫn trong Thông tư này.

3. Các Tổng công ty, Công ty có chế độ kế toán đặc thù đã được Bộ Tài chính chấp thuận, phải căn cứ vào Thông tư này để hướng dẫn, bổ sung phù hợp.

4. 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./.

Nơi nhận:

- Thủ tướng, các Phó Thủ tướng Chính phủ;
- Văn phòng TW Đảng;
- Văn phòng Quốc hội;
- Văn phòng Chủ tịch nước;
- Văn phòng Chính phủ;
- Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ;
- Tòa án NDTC;
- Viện Kiểm sát NDTC;
- Kiểm toán Nhà nước;
- Phòng Thương mại và công nghiệp Việt Nam;
- UBND tỉnh, thành phố trực thuộc TW;
- Cơ quan TW của các đoàn thể;
- Cục kiểm tra văn bản - Bộ Tư pháp;
- Sở Tài chính, Cục Thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc TW;

**KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG**

(đã ký)

Trần Văn Tá

- Các TCT 91;
- Công báo;
- Vụ Pháp chế - Bộ Tài chính;
- Các đơn vị thuộc Bộ Tài chính;
- Website Chính phủ;
- Website Bộ Tài chính;
- Lưu: VT, Vụ CĐKT.