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

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

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

Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ 200

Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con 250 x 60% 150

Lợi thế thương mại 50

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

Công ty mẹ mua một công ty con như sau:

***Đơn vị tính: triệu đồng***

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

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

**Mẹ 55%**

Giá phí khoản đầu tư tại ngày mua (mua thêm 30%) 75.000

Giá phí khoản đầu tư của 2 lần mua trước tính theo giá trị hợp 62.500

lý tại lần mua đạt được quyền kiểm soát (10% + 15%) x 250.000

**Tổng giá phí đầu tư vào công ty con (a) 137.500**

Giá trị hợp lý tài sản thuần công ty con tại ngày mua 150.000

**Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của (b) 82.500**

**công ty con (150.000 x 55%)**

**Lợi thế thương mại (a) – (b) 55.000**

1. **Ví dụ 2: Minh họa việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con tại ngày mua trong giao dịch Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn (Điều 15 và khoản 1 Điều 16)**
   1. **Ví dụ 2a: Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn – Trường hợp trước khi kiểm soát công ty con, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể với bên được đầu tư, khoản đầu tư được ghi nhận theo phương pháp giá gốc**

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

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

Trong năm 20x3, trên Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty A có 60 tỷ đồng lợi nhuận sau thuế (biết rằng trong năm công ty A chưa trả cổ tức). Ngoài ra, giá trị Bất động sản đầu tư của công ty A đã tăng theeo 30 tỷ đồng lên 110 tỷ đồng. Trên Bảng cân đối kế toán của Công ty A, giá trị bất động sản đầu tư vẫn ghi nhận theo giá gốc là 60 tỷ đồng. Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x3 của công ty A và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định được như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bảng cân đối kế toán**  **Tại ngày 31/12/2013 của công ty A** | Giá trị ghi sổ | Giá trị hợp lý |
| Tiền và các khoản phải thu | 80.000 | 80.000 |
| Bất động sản đầu tư | 60.000 | 110.000 |
| **Cộng** | **140.000** | **190.000** |
| Vốn cổ phần: 5.000.0000 cổ phiếu | 50.000 |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối  **Cộng** | 90.000  **140.000** |  |

Ngày 01/01/20x4, nhà đầu tư mua thêm 60% cổ phần của công ty A với giá 220 tỷ đồng, do đó đạt được quyền kiểm soát. Trước khi đạt được quyền kiểm soát, nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty A, khoản đầu tư vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc. Giá thị trường của cổ phiếu của công ty A tại ngày 1/1/20x4 là 60.000đ/cổ phiếu. Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ tại ngày 31/12/20x3 như sau *(đơn vị tính: triệu đồng)*

Tiền và các khoản phải thu 265.000

Đầu tư vào công ty A 35.000

**Cộng 300.000**

Vốn cổ phần: 300.000

**Cộng 300.000**

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

Giá mua 60% cổ phần của công ty A tại ngày 01/01/20x4 220.000

Giá trị hợp lý của khoản đầu tư ban đầu (1 triệu cổ phiếu) 60.000

**Cộng 280.000**

Giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty A tại ngày mua 190.000

**Phần sở hữu của công ty mẹ 152.000**

**Lợi thế thương mại: 280.000 – 152.000 128.000**

Trên BCTC riêng của công ty mẹ, khoản đầu tư ban đầu vào công ty A được ghi nhận theo giá gốc là 35 tỷ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, khoản đầu tư đó được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát (1/1/20x4) là 60 tỷ đồng. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá gốc khoản đầu tư là 25 tỷ đồng được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

1. ***Các bút toán hợp nhất như sau (đơn vị tính: triệu đồng):***
2. Điều chỉnh giá phí khoản đầu tư trước đây vào công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày mua:

Nợ Đầu tư vào công ty con: 25.000

Có Doanh thu hoạt động tài chính 25.000

1. Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x 80%) 40.000

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 80%) 72.000

Nợ Bất động sản đầu tư 50.000

Nợ Lợi thế thương mại 128.000

Có Đầu tư vào công ty con 280.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 10.000

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x 20%) 10.000

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 20%) 18.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 28.000

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

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD) 25.000

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) 25.000

**Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20x4 như sau:**

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

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

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

Ngày 31/12/20x3, khoản đầu tư ban đầu 20% vào công ty A đã được trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Theo đó, khoản đầu tư được ghi nhận ban đầu với giá gốc là 35 tỷ đồng và được điều chỉnh tăng tương ứng với phần lợi nhuận trong kết quả kinh doanh của công ty liên kết là 12 tỷ đồng (20% x 60 tỷ đồng). Báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư tại ngày 31/12/2013, trước khi việc mua thêm 60% vốn cả công ty A như sau *(đơn vị tính: triệu đồng):*

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết 12.000

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 12.000

**Bảng Cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x3 của nhà đầu tư trước khi đạt được quyền kiểm soát đối với công ty A:**

Tiền và các khoản phải thu 265.000

Đầu tư vào công ty liên kết (theo phương pháp vốn chủ) 47.000

**Cộng 312.000**

Vốn cổ phần 300.000

Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 12.000

**Cộng 312.000**

**Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm 20x3**

Phần Lãi, lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 12.000

**Việc lập Báo cáo tài chính tại ngày 1/1/20x4 được thực hiện như sau:**

1. **Xác định lợi thế thương mại:**

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

1. **Bút toán điều chỉnh**
2. Ghi nhận khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

Nợ Đầu tư vào công ty con (công ty liên kết trước đây) 12.000

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 12.000

1. Tại ngày 1/1/20x4, ngày nhà đầu tư kiểm soát công ty A, giá trị thị trường cổ phiếu của công ty A là 60.000đ/cp, giá trị khoản đầu tư vào công ty A là 60 tỷ đồng. Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải ghi nhận khoản lãi là chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu (47 tỷ đồng) trên Báo cáo tài chính hợp nhất tại 1/1/20x4:

Nợ Đầu tư vào công ty con 13.000

Có Doanh thu hoạt động tài chính 13.000

1. Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x 80%) 40.000

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 80%) 72.000

Nợ Bất động sản đầu tư 50.000

Nợ Lợi thế thương mại 128.000

Có Đầu tư vào công ty con 280.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 10.000

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (50.000 x 20%) 10.000

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (90.000 x 20%) 18.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 28.000

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

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQHĐKD) 13.000

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (BCĐKT) 13.000

**Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất tại ngày 1/1/20x4 như sau:**

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

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

Vào ngày 1/1/20x1, Công ty X mua 55% cổ phần của công ty Y với giá là 198 tỷ đồng. Tại ngày này, tài sản thuần của công ty Y theo giá trị hợp lý gồm: Vốn cổ phần là 100 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 200 tỷ đồng.

Vào ngày 1/1/20x2, Công ty X mua 46% cổ phần của công ty Z với giá 276 tỷ đồng (tương ứng 9,2 triệu cổ phiếu). Tại ngày này, tài sản thuần của công ty Z theo giá trị hợp lý gồm: Vốn cổ phần là 200 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối là 300 tỷ đồng. Khoản đầu tư này được xác định là khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Ngày 1/1/20x5, cả hai công ty Y và Z mua lại 10% cổ phiếu từ thị trường tự do. Giá trị thị trường cổ phiếu mua lại của công ty Y là 60.000đ/cp (tương ứng 60 tỷ đồng) và công ty Z là 50.000đ/cp (tương ứng 100 tỷ đồng). Kết quả của việc mua lại, Công ty X đạt được quyền kiểm soát công ty Z vào ngày 01/01/20x5.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 20x5 của 3 công ty như sau:

(*Đơn vị tính: tỷ đồng)*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | X | Y | Z |
| Lợi nhuận trước thuế | 300 | 120 | 150 |
| Chi phí thuế | (80) | (30) | (40) |

Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x5

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | X | Y | Z |
| Đầu tư vào công ty Y | 198 | - | - |
| Đầu tư vào công ty Z | 276 | - | - |
| Tài sản thuần khác | 226 | 290 | 530 |
| **Cộng** | 700 | 290 | 530 |
| Vốn cố phần | 300 | 100 | 200 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối | 400 | 250 | 430 |
| * *Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước* | *180* | *160* | *320* |
| * *LNST chưa phân phối kỳ này* | *220* | *90* | *110* |
| Cổ phiếu quỹ | - | (60) | (100) |
| **Cộng** | 700 | 290 | 530 |

Yêu cầu: lập báo cáo tài chính hợp nhất của công ty X Bhd cho năm tài chính 20x5.

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

Giá phí đầu tư 198

Giá trị hợp lý của tài sản thuần của Y (100 + 200) 300

Phần sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần (55%) 165

Lợi thế thương mại 33

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

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

**Thay đổi trong tài sản thuần:**

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

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

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

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

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

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

Giá trị hợp lý khoản đầu tư tại ngày 1/1/20x5 là 460 tỷ đồng

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Công ty mẹ |
| Giá chuyển nhượng | - |  |
| Giá trị hợp lý của khoản đầu tư vào công ty Z trước đây |  | 276 |
| Giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý tại ngày kiểm soát |  | 460 |
| Tài sản thuần theo giá trị hợp lý: |  |  |
| Vốn cổ phần | 200 |  |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại ngày 1/1/2015 | 320 |  |
| Cổ phiếu quỹ | (100) |  |
|  | 420 |  |
| Phần sở hữu của công ty mẹ 420 x 46/90 |  | 215 |
| Lợi thế thương mại |  | 245 |

1. Xác định khoản lãi do đánh giá lại giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý tại ngày 1/1/20x5 trên báo cáo tài chính hợp nhất:

* Giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu khi công ty Z còn là công ty liên kết được xác định là 285,2 tỷ đồng: 276 tỷ đồng (giá gốc) + 9,2 tỷ đồng (phần điều chỉnh tang tương ứng với 46% trong lãi của công ty liên kết sau ngày đầu tư (320-300))
* Phần lãi do đánh giá lại khoản đầu tư theo giá trị hợp lý là: 460 – 285,2 = 174,8

**Bút toán hợp nhất:**

***Bút toán hợp nhất với công ty Y***

1. Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty Y

Nợ Vốn cổ phần của Y

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 110

Nợ Lợi thế thương mại 33

Có Đầu tư vào công ty Y 198

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20x5

Nợ Vốn cổ phần của công ty Y 45

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến đầu kỳ trước 72

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 117

1. Ghi giảm LICĐKKS do mua cổ phiếu quỹ:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 60

Có Cổ phiếu quỹ 60

1. Ghi nhận thay đổi trong tài sản thuần của công ty Y

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 21

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 21

1. Tách Lợi ích của cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (90 x 35/90) 35

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 35

***Bút toán hợp nhất với công ty Z***

1. Ghi nhận khoản đầu tư ban đầu vào công ty Z theo phương pháp vốn chủ sở hữu

Nợ Đầu tư vào công ty Z 9.2

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 9.2

1. Ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý khoản đầu tư tại ngày kiểm soát và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu

Nợ Đầu tư vào công ty Z 174.8

Có Doanh thu hoạt động tài chính 174.8

1. Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty Z

Nợ Vốn cổ phần của công ty Z (200 x 46/90) 102

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (320 x 46/90) 164

Nợ Lợi thế thương mại 245

Có Cổ phiếu quỹ của công ty Z (100 x 46/90) 51

Có Đầu tư vào công ty Z 460

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ

Nợ Vốn cổ phần của công ty Z (200 x 44/90) 98

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (320 x 44/90) 156

Có Cổ phiếu quỹ của công ty Z (100 x 44/90) 49

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 205

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ

Nợ LNST của cổ đông không kiểm soát (110 x 44/90) 54

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 54

1. Bút toán kết chuyển

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

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

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

Cộng 85.8

Nợ Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) 85.8

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này 85.8

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

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Công ty mẹ | Công ty Y | Công ty Z | Điều chỉnh | | Hợp nhất |
| Nợ | Có |
| Đầu tư vào Y | 198 |  |  |  | 198a |  |
| Đầu tư vào Z | 276 |  |  | 174.8g  9.2f | 460h |  |
| Tài sản thuần khác | 226 | 290 | 530 |  |  | 1046 |
| **Tổng tài sản thuần** | **700** | **290** | **530** |  |  | **1324** |
| Vốn cổ phần | 300 | 100 | 200 | 55a  45b  102h  98i |  | 300 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đến cuối kỳ trước | 180 | 160 | 320 | 110a  72b  164h  156i | 9.2f | 167.2 |
| Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này | 220 | 90 | 110 | 21d | 85.8k | 484.8 |
| Cổ phiếu quỹ |  | (60) | (100) |  | 60c  51h  49i |  |
| Lợi ích cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 60c | 117b  21d  35e  205i  54j | 372 |
| **Tổng vốn chủ sở hữu** | **700** | **290** | **530** |  |  | **1324** |
| Doanh thu hoạt động tài chính |  |  |  |  | 174.8g | 174.8 |
| Lợi nhuận trước thuế | 300 | 120 | 150 |  |  | 570 |
| Chi phí thuế | (80) | (30) | (40) |  |  | (150) |
| Lợi nhuận sau thuế | 220 | 90 | 110 | 85.8k |  | 594.8 |
| Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát |  |  |  | 35e  54j |  | 89 |
| Lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ |  |  |  |  |  | 505.8 |
| Cộng điều chỉnh |  |  |  | 1519.8 | 1519.8 |  |

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

Ngày 1/1/20x6, công ty A mua lại 80% tài sản thuần của công ty B với số tiền là 18.000 triệu đồng. Bảng cân đối kế toán riêng của công ty A và B tại ngày 1/1/20x6 như sau, biết rằng TSCD của công ty B được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trong vòng 5 năm kể từ ngày 1/1/20x6:

*Đơn vị tính: triệu đồng*

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

Trích tình hình biến động vốn chủ sở hữu trong Thuyết minh báo cáo tài chính năm 20x6 của công ty B như sau:

*Đơn vị tính: triệu đồng*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn góp của chủ sở hữu | Quỹ đầu tư phát triển | Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối |
| Tại ngày 1/1/20x6 | 17.000 | - | 3.000 |
| Lãi trong năm | - | - | 1.400 |
| Trích lập quỹ | - | 1.000 | - |
| Trả cổ tức năm trước |  | - | 2.000 |
| Trích các quỹ | - | - | 1.000 |
| Tại ngày 31/12/20x6 | 17.000 | 1.000 | 1.400 |

* 1. **Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại 1/1/20x6 cho tập đoàn gồm có công ty mẹ A và công ty con B, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải thực hiện các bước công việc sau:**
     1. Xác định lợi ích của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty B tại ngày mua.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày mua theo giá trị hợp lý | Công ty mẹ  80% | Cổ đông không kiểm soát  20% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 17.000 | 13.600 | 3.400 |
| Lợi nhuận chưa phân phối | 3.000 | 2.400 | 600 |
| Chênh lệch đánh giá lại tài sản | 1.000 | 800 | 200 |
| Cộng tài sản thuần | 21.000 | 16.800 | 4.200 |

* + 1. Xác định lợi thế thương mại

Giá phí của khoản đầu tư 18.000

Phần sở hữu của công ty mẹ A trong tài sản thuần công ty con tại ngày mua 16.800

Lợi thế thương mại 1.200

* + 1. Lập bút toán điều chỉnh:

1. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20x6 thì bút toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con sẽ được ghi nhận như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 13.600

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 2.400

Nợ Lợi thế thương mại 1.200

Nợ TSCĐ 1.000

Có Đầu tư vào công ty con 18.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 200

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 3.400

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 600

Có lợi ích cổ đông không kiểm soát 4.000

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

* + 1. Mô tả Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập tại ngày 1/1/20x6:

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

* 1. **Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho tập đoàn gồm công ty mẹ A và công ty con B tại ngày 31/12/20x6, để loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ A vào công ty con B kế toán phải xác định ảnh hưởng của việc phân phối lợi nhuận sau khi mua.**
* Cổ tức mà công ty A nhận được từ việc phân phối lợi nhuận năm trước của công ty B là 1.600 triệu đồng (80% x 2.000 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 31/12/20x6 giá trị khoản mục Đầu tư vào công ty con trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ A là 16.400 triệu đồng (18.000 triệu – 1.600 triệu).
* Phần sở hữu của công ty mẹ A và cổ đông không kiểm soát trong giá trị tài sản thuần của công ty con B tại ngày hợp nhất kinh doanh (1/1/20x6) trong Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x6 như sau:

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

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

**Bút toán điều chỉnh như sau:**

1. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày 31/12/20x6, kế toán loại trừ giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ trong phần vốn chủ sở hữu của công ty con:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 13.600

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 800

Nợ TSCĐ 1.000

Có Đầu tư vào công ty con 16.400

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 200

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 3.400

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 200

Có lợi ích cổ đông không kiểm soát 3.600

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong kỳ

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiếm soát 240

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 240

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

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

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

Nợ Chi phí quản lý 200

Có Hao mòn lũy kế 200

1. Bút toán kết chuyển:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (BCĐKT) 440

Có Lợi nhuận sau thuế (BCKQKD) 440

Mô tả Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập tại ngày 31/12/20x6 (Bỏ qua khấu hao TSCĐ) như sau:

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

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

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

* Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20x6, bút toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Có Lợi thế thương mại 200

* Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20x7, butgs toán phân bổ lợi thế thương mại như sau:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 200

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 200

Có Lợi thế thương mại 400

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 2.000

Có Lợi thế thương mại 2.000

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

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 1.200

Có Lợi thế thương mại 1.200

1. **Ví dụ 6: Minh họa việc tách lợi ích cổ đông không kiểm soát (Diều 21 và 22)**
   1. Ví dụ 6a: Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong trường hợp trong kỳ công ty con trả cổ tức và trích lập các quỹ.

Để tách riêng lợi ích cổ đông không kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất năm 20x6 kế toán tính toán và thực hiện các bút toán sau:

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày 01/01/20x6 | Cổ đông không chi phối 20% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 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 cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát 4.000

1. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong năm.

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát 280

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 280

1. Điều chỉnh việc trích lập các quỹ trong kỳ

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 200

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 200

1. Điều chỉnh việc trả cổ tức trong kỳ

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát 400

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 400

Sau bước này, lợi ích cổ đông không kiểm soát là 3.880

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

Tiếp tục ví dụ 6a ở phần trên, tại thời điểm 31/12/20x6, giá trị vốn chủ sở hữu của công ty con gồm:

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

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

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 3.400

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 200

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 280

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát 3.880

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

Công ty A sở hữu 60% cổ phiếu phổ thông và 25% cổ phiếu ưu đãi của công ty B. Báo cáo tài chính của A và B cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x3 như sau:

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

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

Biết rằng:

* Cổ phiếu phổ thông và cổ phiếu ưu đãi đều được mua trong tháng 1/20x0 khi các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của B là 10.000. Công ty A đã trả 117.000 để mua cổ phiếu phổ thông và 27.000 để mua cổ phiếu ưu đãi. Cổ phiếu ưu đãi được B phân loại là vốn chủ sở hữu.
* Trong năm 20x3 công ty B đã trả cổ tức như sau:

+ Cổ tức ưu đãi: 12.000

+ Cổ tức phổ thông: 17.000

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

1. Tính toán lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày 1/1/20x3

* Vốn cổ phần – cổ phiếu phổ thông: 40% x 100.000 = 40.000
* Vốn cổ phần – cổ phiếu ưu đãi: 75% x 100.000 = 75.000
* Thặng dư vốn cổ phần: 40% x 70.000 = 28.000
* Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20x8:

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

+ Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 31/12/20x3: 160.000

+ Lợi nhuận sau thuế 20x3: 167.000

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

Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20x3: 151.800

1. Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong năm 20x3:

* Lợi ích cổ đông khong kiểm soát từ cổ phiếu ưu đãi:

75% x cổ tức ưu đãi: 75% x 12.000 = 9.000

* Lợi ích cổ đông không kiểm soát từ cổ phiếu phổ thông:

Lợi nhuận sau thuế: 167.000

Trừ cổ tức ưu đãi: (12.000)

Cổ tức dành cho cổ phiếu phổ thông: 155.000

Lợi ích cổ đông không kiểm soát: 40% x 155.000 = 62.000

Tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát 9.000 + 62.000 = 71.000

Trong năm 20x8

1. Bút toán điều chỉnh:

* Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại 1/1/20x3:

Nợ vốn cổ phần – cổ phiếu phổ thông: 40.000

Nợ vốn cổ phần – cổ phiếu ưu đãi: 75.000

Nợ thặng dư vốn cổ phần: 28.000

Nợ Các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tại 1/1/20x8 8.800

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát: 151.800

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế cổ đông không kiểm soát: 71.000

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát: 71.000

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

Cổ tức ưu đã: 75% x 12.000 = 9.000

Cổ tức phổ thông: 40% x 17.000 = 6.800

Tổng số đã nhận: 15.800

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát: 15.800

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối: 15.800

* Loại trừ cổ tức công ty mẹ đã nhận:

Cổ tức ưu đãi: 12.000 x 25% = 3.000

Cổ tức phổ thông: 17.000 x 60% = 10.200

Tổng số đã nhận: 13.200

Nợ Doanh thu tài chinh: 13.200

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 13.200

**7 – Ví dụ 7: Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng trong nội bộ Tập đoàn**

**Ví dụ 7a: 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, cty mẹ A bán hàng cho cty con B với giá bán 1.000 triệu đồng. Giá vốn mà cty 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 cty mẹ vẫn tồn kho của cty con B.

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

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Lãi chưa thực hiện trong HTK cuối kỳ | = | Giá trị HTK cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của HTK 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 TK cuối kì 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 TK cuối kì nên giá trị ghi sổ hàng TK trên BCTC hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 400 triệu làm phát sinh TS thuế TN hoãn lại là 112 triệu đồng, kế toán ghi:

Nợ TS thuế thu nhập hoãn lại 112

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 112

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

Trong trường hợp này giá trị hàng mua nội bộ còn tồn tại cty con B là 700 triệu đồng. Giá vốn mà cty 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 TK cuối kì được xác định như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Lãi chưa thực hiện trong HTK cuối kỳ | = | Giá trị HTK cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của HTK 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 TK cuối kì nên giá trị ghi sổ của hàng TK trên BCTC hợp nhất nhỏ hơn cơ sở tính thuế của nó là 280 triệu làm phát sinh TS thuế thu nhập hoãn lại là 78,4 triệu đồng (280 triệu đồng x 28%), kế toán ghi:

Nợ TS thuế thu nhập hoãn lại 78,4

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 78,4

**Ví dụ 7b: 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 kì tiếp theo**

Tiếp tục ví dụ 7a trên, giả sử sang năm 2007 toàn bộ 70% số hàng còn lại mà cty B mua của cty mẹ A đã được bán ra ngoài Tập đoàn. Giá vốn hàng bán trong BCTC 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 BCTC 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 TK được mua từ cty mẹ A đã được bán trong kỳ như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 280

Có Giá vốn hàng bán 280

TS thuế TN hoãn lại trong kỳ trước đã được hoàn nhập trong kì này khi hàng đã được bán ra ngoài Tập đoàn, kế toán ghi:

Nợ Chi phí TNDN hoãn lại 78,4

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 78,4

**Ví dụ 7c: Ví dụ tổng hợp về loại trừ và điều chỉnh ảnh hưởng của giao dịch bán hàng nội bộ**

**a) Trường hợp cty mẹ bán hàng cho cty con**

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

- Trong giá trị hàng TK của C tại ngày 31/12/2008 và 31/12/2007 có lần lượt là 300 triệu & 100 triệu là hàng mua từ cty mẹ M. Toàn bộ số hàng TK cuối năm mua từ cty 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 TNDN phải nộp theo thuế xuất 28%.

Khi lập BCTC 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 HTK cuối kỳ | = | Giá trị HTK cuối kỳ tính theo giá bán nội bộ | - | Giá trị của HTK cuối kỳ tính theo giá vốn của bên bán hàng |
| 60 | = | 300 | - | 240 (= 300/1.25) |

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

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

- Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng NB 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 TK đầu năm phát sinh từ giao dịch bán hàng NB 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 60triệu lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng TK trên BCTC hợp nhất làm phát sinh TS thuế TN hoãn lại là 16,8 triệu (60 x 28%). Kế toán ghi:

Nợ TS thuế TN hoãn lại 16,8

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 16,8

- Phản ánh việc hoàn nhập thuế TS 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 cty con bán hàng cho cty mẹ**

Theo ví dụ trên, nhưng giả sử giao dịch bán hàng NB là giao dịch của cty con C bán hàng cho cty mẹ A với mức lãi gộp bằng 25% giá vốn của cty 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 KQHĐKD của cty C trong năm.

Đơn vị: Triệu đồng

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Hàng tồn kho cuối kỳ** | **Hàng tồn kho đầu kỳ** | **Cộng** |
| Loại trừ lãi chưa thực hiện | -60 | 20 | -40 |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 16,8 | -5,6 | 11,2 |
| Cộng |  |  | -28,8 |
| Cổ đông thiểu số (20%) |  |  | -5,76 |

Việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng TK cuối kỳ và đầu kỳ làm giảm KQ HĐKD của cty C là 40 triệu, giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại là 11,2 triệu theo đó lãi sau thuế sẽ giảm 28,8 triệu. Lợi ích 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 (PL) 5,76

**8 – Ví dụ 8: Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán TSCĐ trong NB**

Ngày 1/1/2005, cty mẹ bán 1 số thiết bị quản lý cho cty con sở hữu toàn bộ với giá 1.500 triệu. Tại ngày bán, thiết bị này có nguyên giá là 2.000 triệu và hao mòn luỹ kế là 1.000 triệu. Cty mẹ khấu hao thiết bị này theo phương pháp đường thẳng trong 10 năm. Cty con tiếp tục khấu hao thiết bị này theo phương pháp khấu hao đường thẳng trong 5 năm còn lại,. Giả sử thiết bị này không có giá trị thu hồi khi thanh lý. Thuế suất thuế TNDN 28%.

- Khi lập BCTC 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 TSCĐ trong NB:

+ 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 luỹ kế 1.000

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của CP khấu hao phát sinh trong năm: CP 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 TSCĐ), ghi:

Nợ giá trị hao mòn luỹ kế TSCĐ 100

Có Chi phí QLDN 100

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện giao dịch bán TSCĐ

Nợ TS Thuế TNDN hoãn lại 140 (500\*28%)

Có Chi phí thuế thu nhập hoãn lại 140

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN 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 TNDN là 28 triệu(100 x 28%), ghi:

Nợ Chi phí thuế thu nhập hoãn lại 28

Có TS thuế thu nhập hoãn lại 28

- Khi lập BCTC 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 TSCĐ 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 BCTC 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 TNDN hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định. Anh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán tài sản cố định nội bộ đến thuế TNDN là 140 triệu (0,5×28%), 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 TNDN hoãn lại phát sinh từ việc điều chỉnh ảnh hưởng của CP khấu hao phát sinh trong kỳ và khấu hao lũy kế đến đầu kỳ. Anh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế TNDN là 28 triệu (100×28%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 28 triệu (100×28%), 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 BCTC 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 bàn TSCĐ 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 BCTC hợp nhất năm 2007, kế toán phải điều chỉnh ảnh hưởng của 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 TNDN hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chứ thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ. Anh hưởng của việc loại trừ 500 triệu lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán TSCĐ nội bộ đến thuế TNDN là 140 triệu (0,5×28%), 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 TNDN 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. Anh hưởng của việc điều chỉnh chi phí khấu hao đến thuế TNDN là 28triệu (100×28%) và ảnh hưởng của việc điều chỉnh hao mòn lũy kế đến đầu kỳ là 56 triệu (200×28%), 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 BCTC 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 TSCĐ và cơ sở tính thuế của nó nên không còn bút toán điều chỉnh ảnh hưởng thuế.

**9- Ví dụ 9: Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn**

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 (30×28%). 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 TSCĐ 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×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 BCTC 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

+ ĐC ảnh hưởng của thuế TNDN 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 BCTC riêng là 6 triệu đồng (60 triệu/10năm). Xét trên phương diện Tập đoàn chi phí khấu hao chỉ là 3 triệu đồng (30 triệu/10năm) , do đó quản lý DN trong năm phải giảm đi 3 triệu tương ứng với phần giảm chi phí khấu hao. Đồng thời Giá trị hao mòn lũy keế 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 chứ phân phối 1,5

+ Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN 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

**10- Ví dụ 10: Loại trừ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau ngày mua**

Ngày 1/4/2007, Công ty C là Công ty con do Công ty mẹ M sở hữu 80% tuyên bố phân chia LN 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. LN mà Công ty mẹ M được hưởng là 1,6 tỷ đồng (80%× 2tỷ). Trong BCTC 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

**12\_ Ví dụ 12 Ví dụ tổng hợp về việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất**

Ngày 01/01/2007, Công ty M mua lại 80% tài sản thuần của Công ty C với số tiền là **18.000** triệu đồng. Tại ngày mua giá trị hợp lý của tài sản thuần trong Công ty C đúng bằng với giá trị ghi sổ của nó.

Ngày 14/4/2007, Công ty C thông báo phân chia lợi nhuận **lũy kế đến 31/12/2006**, cụ thể như sau:

- Trích lập Quỹ đầu tư phát triển: 400 triệu

- Trích lập Quỹ dự phòng tài chính: 200 triệu

- Trả cổ tức cho các chủ sở hữu: 1.400 triệu

Các chỉ tiêu chủ yếu trong Báo cáo tài chính năm 2008 của Công ty mẹ M và Công ty con C như sau:

**1.Các chỉ tiêu thuộc Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/2008:**

*Đơn vị tính : Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tài sản** | **Công ty M** | **Công ty C** |
| Tiền | 520 | 600 |
| Phải thu khách hàng | 8.000 | 2.300 |
| Hàng tồn kho | 8.900 | 2.000 |
| Nguyên giá TSCĐ HH | 107.000 | 22.000 |
| Giá trị HMLK TSCĐ HH | -20.000 | -4.000 |
| Đầu tư vào Công ty con | 16.880 |  |
| **Tổng tài sản** | **121.300** | **22.900** |
| **Nguồn vốn** | **Công ty M** | **Công ty C** |
| Vay và nợ ngắn hạn | 1.500 | 300 |
| Phải trả người bán | 8.000 | 1.800 |
| Vay và nợ dài hạn | 10.000 | 1.000 |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 100.000 | 17.000 |
| Quỹ đầu tư phát triển | 1.000 | 1.000 |
| Quỹ dự phòng tài chính | 500 | 400 |
| Lợi nhuận chưa phân phối | 300 | 1.400 |
| **Tổng nguồn vốn** | **121.300** | **22.900** |

**2. Các chỉ tiêu chủ yếu trong Báo cáo KQHĐKD năm 2008:**

*Đơn vị tính : Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Công ty M** | **Công ty C** |
| Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 150.000 | 20.000 |
| Giá vốn hàng bán | - 105.000 | -16.000 |
| Doanh thu hoạt động tài chính | 1.100 | 0 |
| Chi phí tài chính | -1.000 | -500 |
| Chi phí bán hàng | -7.500 | -500 |
| Chi phí quản lý doanh nghiệp | -10.000 | -1.000 |
| Thu nhập khác | 300 | 0 |
| Chi phí khác | -200 | 0 |
| Chi phí thuế TNDN hiện hành | -8.310 | -600 |
| Chi phí thuế TNDN hoãn lại | 0 | 0 |
| **Lợi nhuận sau thuế TNDN** | **19.390** | **1.400** |

**3. Trích thuyết minh Báo cáo tài chính năm 2008 của Công ty con C**

**a) Thông tin về các bên liên quan**

Trong năm Công ty đã có các giao dịch sau với Công ty mẹ M

*Đơn vị tính : Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bán hàng** | Năm 2008 | Năm 2007 |
| Doanh thu bán hàng cho công ty mẹ M | 2.600 | 2.500 |
| Giá vốn hàng bán cho Công ty mẹ M | 1.950 | 1.875 |
| Mua hàng |  |  |
| Mua thiết bị quản lý từ Công ty mẹ M | 185 | - |
| Phí hợp đồng dịch vụ tư vấn hỗ trợ |  |  |
| Chi phí quản lý doanh nghiệp | 500 | 500 |

Ngày 1/1/2008, Công ty đã mua thiết bị quản lý từ Công ty mẹ M với số tiền là 185 triệu đồng. Thiết bị này đã được Công ty mẹ mua 1 năm trước đây và sẽ được khấu hao theo thời gian sử dụng hữu ích còn lại là 9 năm. Giá trị thu hồi khi thanh lý ước tính bằng không.

Công ty mẹ M đã ký một hợp đồng trợ giúp kỹ thuật với Công ty có thời hạn 5 năm bắt đầu từ năm 2007. Phí dịch vụ phải trả cho Công ty mẹ M là 500 triệu đồng một năm, thanh toán 2 lần mỗi năm vảo tháng 6 và tháng 12.Toàn bộ số tiền phí hỗ trợ kỹ thuật đã được công ty thanh toán trong năm.

Tại thời điểm cuối năm, số dư nợ phải thu với Công ty mẹ M như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Cuối năm | Đầu năm |
| Phải thu khách hàng | 250.000.000 | 200.000.000 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Vốn đầu tư của chủ sở hữu | Quỹ đầu tư phát triển | Quỹ dự phòng tài chính | LNST chưa phân phối |
| **Tại ngày 01/01/2007** | **17.000** | **-** | **-** | **2.000** |
| ***Tăng trong năm*** | ***-*** | ***400*** | ***200*** | ***1.500*** |
| - Lãi trong năm trước | - | - | - | 1.500 |
| - Trích lập quỹ | - | 400 | 200 | - |
| ***Giảm trong năm*** | ***-*** | ***-*** | ***-*** | ***2.000*** |
| - Trả cổ tức | - | - | - | 1.400 |
| - Trích các quỹ | - | - | - | 600 |
| **Tại ngày 01/01/2008** | **17.000** | **400** | **200** | **1.500** |
| ***Tăng trong năm*** | ***-*** | ***600*** | ***200*** | ***1.400*** |
| - Lãi trong năm nay | - | - | - | 1.400 |
| - Trích các quỹ | - | 600 | 200 | - |
| ***Giảm trong năm*** | ***-*** | ***-*** | ***-*** | ***1.500*** |
| - Trả cổ tức (\*) | - | - | - | 700 |
| - Trích các quỹ | - | - | - | 800 |
| **Tại ngày 31/12/2008** | **17.000** | **1.000** | **400** | **1.400** |

b) Bảng đối chiếu biến động vốn chủ sở hữu:

(\*) Cổ tức đã chuyển trả hết cho các chủ sở hữu.

**4. Trích thuyết minh BCTC riêng năm 2008 của Công ty mẹ M**

**Thông tin về các bên liên quan**

Trong năm Công ty đã có các giao dịch sau với Công ty con C:

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Năm 2008 | Năm 2007 |
| **Bán hàng**  Thu nhập khác | 185 |  |
| **Phí hợp đồng dịch vụ tư vấn hỗ trợ**  Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ | 500 | 500 |
| **Mua hàng**  Mua hàng hóa từ Công ty con C | 2.600 | 2.500 |

Công ty đã ký một hợp đồng trợ giúp kỹ thuật với Công ty con C có thời hạn 5 năm bắt đầu từ năm 2007. Phí dịch vụ là 500 triệu đồng một năm, thanh toán 2 lần mỗi năm vào tháng 6 và tháng 12.

Tại thời điểm cuối năm, số dư nợ phải trả với Công ty con C như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Cuối năm | Đầu năm |
| Phải trả khách hàng | 250.000.000 | 200.000.000 |

**5. Các thông tin khác:**

Hàng tồn kho mua từ Công ty con C tại thời điểm cuối năm cụ thể như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Cuối năm | Đầu năm |
| Giá trị HTK trong báo cáo của Công ty mẹ M | 400 | 300 |
| Giá vốn mà Công ty con C đã mua đối với số hàng trên | 300 | 220 |
| Lợi thế thương mại được phân bổ trong vòng 10 năm |  |  |
| Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28% |  |  |

**6. Lập bút toán hợp nhất để lập hợp nhất năm 2008 cho Công ty mẹ M và Công ty con C**

a) Xác định lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua.

Đơn vị tính: Triệu đồng

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày mua | Tập đoàn 80% |
| Đầu tư vào công ty con |  | 18.000 |
| TS thuần của công ty con tại ngày mua |  |  |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 17.000 |  |
| Lợi nhuận chưa phân phối | 2.000 |  |
| Cộng tài sản thuần | 19.000 |  |
| Phần sở hữu của Tập đoàn (80%) |  | **15.200** |
| **Lợi thế thương mại** |  | **2.800** |

b) Xác định phần sở hữu của Công ty mẹ M trong giá trị tài sản thuần tại ngày mua trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/2008.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Vốn chủ sở hữu tại ngày mua | Tập đoàn 80% |
| Vốn đầu tư của chủ sở hữu | 17.000 | 13.600 |
| Quỹ đầu tư phát triển | 400 | 320 |
| Quỹ dự phòng tài chính | 200 | 160 |
| Lợi nhuận chưa phân phối | - | - |
| **Cộng tài sản thuần** | **17.600** | **14.080** |

c) Phân bổ lợi thế thương mại

|  |  |
| --- | --- |
|  | Lợi thế thương mại |
| Tại ngày mua | 2.800 |
| Thời gian phân bổ | 10 |
| Phân bổ năm 2007 | 280 |
| Phân bổ năm 2008 | 280 |
| Phân bổ lũy kế | 560 |

d) Lập bút toán (BT) điều chỉnh khoản đầu tư của Công ty mẹ M trong vốn chủ sở hữu của Công ty con C tại ngày mua. **(BT1)**

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 13.600

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 320

Nợ Quỹ dự phòng tài chính 160

Nợ Lợi thế thương mại 2.800

Có Đầu tư vào Công ty con 16.880

e) Phân bổ lợi thế thương mại năm 2008 và ghi nhận lợi thế thương mại đã phân bổ lũy kế đến đầu năm 2008. **(BT2)**

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp 280

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 280

Có Lợi thế thương mại 560

f) Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ (1/1/2008). **(BT3)**

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu 3.400

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 80

Nợ Quỹ dự phòng tài chính 40

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 300

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số 3820

g) Tách lợi ích của cổ đông thiểu số phát sinh trong năm.

Chia LN sau thuế phát sinh trong năm là 280 triệu (1.400x20%): **(BT4)**

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số **(P/L)** 280

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số **(B/S)** 280

Ghi nhận ảnh hưởng của việc trích lập các quỹ từ LNST chưa phân phối trong năm: **(BT5)**

Nợ Quỹ đầu tư phát triển 120 (600 triệu \* 20%)

Nợ Quỹ dự phòng tài chính 40 (200 triệu \* 20%)

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 160

Điều chỉnh ảnh hưởng của việc chi trả cổ tức cho các cổ đông thiểu số trong năm là 140 triệu (700 triệu x 20%). **(BT6)**

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số**(B/S)** 140

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 140

h) Loại trừ doanh thu, giá vốn và lãi chưa thực hiện từ giao dịch bán hàng hóa giữa Công ty con C và Công ty mẹ M. **(BT7)**

Cuối năm Đầu năm

Giá trị hàng tồn trong báo cáo của Công ty mẹ M 400 300

Giá vốn mà Công ty con C đã mua đối với 300 220

số hàng trên

Lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho 100 80

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 2.600

Có Giá vốn hàng bán 2.500

Có Hàng tồn kho (loại trừ lãi chưa thực hiện) 100

i) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp. **(BT8)**

Tài sản thuế TNDN hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối năm là 28 triệu đồng (100 x 28%).

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 28

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 28

j) Điều chỉnh Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số từ lợi nhuận sau thuế phát sinh trong năm do ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ do Công ty con C bán cho Công ty mẹ M 14,4 triệu (20% x(100 triệu – 28 triệu)). **(BT9)**

Nợ Lợi ích của cổ đông thiểu số **(B/S)** 14,4

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số **(P/L)** 14,4

k) Loại trừ ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện tại thời điểm đầu năm phát sinh từ giao dịch mua hàng nội bộ trong năm trước. **(BT10)**

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 80

Có Giá vốn hàng bán 80

i) Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN phát sinh từ lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho đầu kỳ. Thuế thu nhập hoãn lại tương ứng với lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ là 22,4 triệu (80 triệu x 28%). **(BT11)**

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 22,4

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 22,4

m) Điều chỉnh Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số từ lợi nhuận sau thuế phát sinh trong năm do ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu năm do Công ty con C bán cho Công ty mẹ M 11,52 triệu (20% x (80 triệu – 22,4 triệu)). **(BT12)**

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số (**P/L)** 11,52

Có Lợi ích của cổ đông thiểu số **(B/S)**  11,52

n) Điều chỉnh lại giá trị thiết bị quản lý Cty mẹ M bán cho Cty con C. **(BT13) (nguyên giá ban đầu của TSCĐ là 200 triệu)**

Nợ thu nhập khác 185

Nợ nguyên giá TSCĐ hữu hình 15

Có chi phí khác 180

Có Hao mòn lũy kế hữu hình 20

o) 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 giữa Cty mẹ M và Cty con C là 1,4 triệu (5 x 28%). **(BT14)**

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 1,4

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 1,4

p) Điều chỉnh ảnh hưởng của chi phí khấu hao. **(BT15)**

Trong BCTC của Cty Con thiết bị quản lý đã được khấu hao như sau:

Nguyên giá 185

Thời gian khấu hao 9 năm

Khấu hao 1 năm 20,56

Khấu hao lũy kế đến 31/12/2008 20,56

Xét trên phương diên tập đoàn, tài sản này được khấu hao như sau:

Nguyên giá 200

Thời gian khấu hao 10 năm

Khấu hao 1 năm 20

Khấu hao lũy kế đến 31/12/2008 40

Số CP khấu hao phải điều chỉnh giảm trong năm là: 0,56 triệu (20,56 – 20).

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ hữu hình 0,56

Có chi phí quản lý doanh nghiệp 0,56

q) Ảnh hưởng về thuế thu nhập doanh nghiệp của việc điều chỉnh chi phí khấu hao là 0,1568 triệu (0,56 triệu x 28%). **(BT16)**

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại 0.1568

Có Tài sản thuế TN hoãn lại 0,1568

r) Loại trừ doanh thu từ hợp đồng hỗ trợ kỹ thuật giữa Cty mẹ M và Cty con C. **(BT17)**

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 500

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp 500

s) Loại trừ Nợ phải thu khách hàng và phải trả người cung cấp tại thời điểm cuối năm **(BT18)**

Nợ Phải trả người cung cấp 250

Có Phải thu khách hàng 250

t) Loại trừ cổ tức đã nhận trong năm. **(BT19)**

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính 560

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối 560

u) Bút toán kết chuyển. **(BT20)**

Tổng ảnh hưởng của các bút toán điều chỉnh đến kết quả HĐKD làm giảm kết quả hoạt động kinh doanh. Do đó kế toán kết chuyển như sau:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối **(B/S)** 1.134,717

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập DN **(P/L)** 1.134,717

**7. Lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh**

Căn cứ vào các bút toán điều chỉnh, kế toán lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh cho mỗi chỉ tiêu phải điều chỉnh. Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh trong ví dụ trên gồm:

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Lợi thế thương mại**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua Công ty con C | 2.800 |  |
| BT2 | 01/03/2009 | Phân bổ lợi thế thương mại lũy kế đến hết năm 2008 |  | 560 |
|  |  | Cộng phát sinh | 2.800 | 560 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Lợi ích của cổ đông thiểu số**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT3 | 01/03/2009 | Ghi nhận lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ báo cáo |  | 3.820 |
| BT4 | 01/03/2009 | Lợi ích của CĐ thiểu số trong năm |  | 280 |
| BT6 | 01/03/2009 | Loại trừ cổ tức trả trong năm | 140 |  |
| BT9 | 01/03/2009 | Điều chỉnh giảm lợi ích của cổ đông thiểu số do loại trừ LN chưa thực hiện trong hàng TK cuối kỳ | 14,4 |  |
| BT12 | 01/03/2009 | Điều chỉnh tăng lợi ích của cổ đông thiểu số do loại trừ LN chưa thực hiện trong hàng TK cuối kỳ |  | 11,52 |
|  |  | Cộng phát sinh | 154,4 | 4.111,52 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Vốn đầu tư của chủ sở hữu**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Loại trừ khoản đầu tư của Cty mẹ M trong vốn đầu tư của Cty con C | 13.600 |  |
| BT3 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của cổ đông thiểu số | 3.400 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 17.000 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Quỹ đầu tư phát triển**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Loại trừ khoản đầu tư của Cty mẹ M trong vốn đầu tư của Cty con C | 320 |  |
| BT3 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ kế toán | 80 |  |
| BT5 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của cổ đông thiểu số trong quỹ đầu tư phát triển lập trong năm | 120 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 520 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Quỹ dự phòng tài chính**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Loại trừ khoản đầu tư của Cty mẹ M trong vốn đầu tư của Cty con C | 160 |  |
| BT3 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày đầu kỳ kế toán | 40 |  |
| BT4 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của cổ đông thiểu số trong quỹ dự phòng tài chính trích lập trong năm | 40 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 240 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Chi phí quản lý doanh nghiệp**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Phân bổ lợi thế thương mại phát sinh trong năm | 280 |  |
| BT15 | 01/03/2009 | Điều chỉnh chi phí khấu hao do ảnh hưởng của lãi tiêu thụ nội bộ trong giá trị TSCĐ hữu hình |  | 0,56 |
| BT17 | 01/03/2009 | Loại trừ chi phí từ việc nhận dịch vụ hỗ trợ kỹ thuật giữa Cty mẹ M và cty con C |  | 500 |
|  |  | Cộng phát sinh | 280 | 500,56 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT2 | 01/03/2009 | Phân bổ LTTM lũy kế đến đầu năm 2008 | 280 |  |
| BT3 | 01/03/2009 | Tách lợi ích của CĐTS tại ngày đầu kỳ kế toán | 300 |  |
| BT5 | 01/03/2009 | Loại trừ ảnh hưởng của việc trích lập các quỹ |  | 160 |
| BT6 | 01/03/2009 | Trả cổ tức năm 2008 |  | 140 |
| BT10 | 01/03/2009 | Loại trừ ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong HTK đầu năm | 80 |  |
| BT11 | 01/03/2009 | Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu năm |  | 22,4 |
| BT19 | 01/03/2009 | Loại trừ cổ tức đã nhận trong năm |  | 560 |
| BT20 | 01/03/2009 | Kết chuyển ảnh hưởng của các bút toán điều chỉnh đến LN sau thuế chưa phân phối | 1.134,717 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 1.794,717 | 882,4 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT7 | 01/03/2009 | Loại trừ giao dịch bán HH phát sinh trong nội bộ | 2.600 |  |
| BT17 | 01/03/2009 | Loại trừ doanh thu từ dịch vụ hỗ trợ kỹ thuật giữa Cty mẹ M và cty con C | 500 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 3.100 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Giá vốn bán hàng**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT7 | 01/03/2009 | Loại trừ giao dịch bán hàng nội bộ |  | 2.500 |
| BT10 | 01/03/2009 | Loại trừ ảnh hưởng của lãi chưa thực hiện trong giá trị hàng TK tại thời điểm đầu năm |  | 80 |
|  |  | Cộng phát sinh |  | 2.580 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Hàng tồn kho**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT17 | 01/03/2009 | Loại trừ giao dịch bán hàng nội bộ |  | 100 |
|  |  | Cộng phát sinh |  | 100 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT13 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lại giá trị thiết bị quản lý Cty mẹ M bán cho Cty con C | 15 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 15 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Hao mòn lũy kế tài sản cố định hữu hình**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT13 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lại giá trị thiết bị quản lý Cty mẹ M bán cho Cty con C |  | 20 |
| BT15 | 01/03/2009 | Điều chỉnh chi phí khấu hao do ảnh hưởng của lãi tiêu thụ nội bộ trong giá trị TSCĐ hữu hình | 0,56 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 0,56 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT8 | 01/03/2009 | Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ | 28 |  |
| BT14 | 01/03/2009 | Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán thiết bị quản lý giữa Cty mẹ M và Cty con C | 1,4 |  |
| BT16 | 01/03/2009 | Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN phát sinh từ việc điều chỉnh chi phí khấu hao thiết bị quản lý |  | 0,1568 |
|  |  | Cộng phát sinh | 29,4 | 0,1568 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Chi phí thuế thu nhập hoãn lại**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT8 | 01/03/2009 | Ghi nhận Thu nhập thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện trong giá trị HTK cuối kỳ |  | 28 |
| BT11 | 01/03/2009 | Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu năm | 22,4 |  |
| BT14 | 01/03/2009 | Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi chưa thực hiện trong giao dịch bán thiết bị quản lý giữa Cty mẹ M và Cty con C |  | 1,4 |
| BT16 | 01/03/2009 | Điều chỉnh ảnh hưởng của thuế TNDN phát sinh từ việc điều chỉnh chi phí khấu hao thiết bị quản lý | 0,1568 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 22,5568 | 29,4 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Thu nhập khác**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT13 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lại giá trị thiết bị quản lý Cty mẹ M bán cho Cty con C | 185 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 185 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Chi phí khác**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT13 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lại giá trị thiết bị quản lý Cty mẹ M bán cho Cty con C |  | 180 |
|  |  | Cộng phát sinh |  | 180 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Phải thu khách hàng**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT18 | 01/03/2009 | Loại trừ công nợ phải thu khách hàng và phải trả người bán giữa Cty mẹ M và Cty con C |  | 250 |
|  |  | Cộng phát sinh |  | 250 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Phải trả người bán**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT18 | 01/03/2009 | Loại trừ công nợ phải thu khách hàng và phải trả người bán giữa Cty mẹ M và Cty con C | 250 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 250 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Doanh thu hoạt động tài chính**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT19 | 01/03/2009 | Loại trừ cổ tức đã nhận trong năm | 560 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 560 |  |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Đầu vào Công ty con**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT1 | 01/03/2009 | Loại trừ khỏan đầu tư của Cty mẹ M vào Cty con C |  | 16.880 |
|  |  | Cộng phát sinh |  | 16.880 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH**

**Chỉ tiêu: Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu** | **Ngày** | **Diễn giải** | **Nợ** | **Có** |
| **A** | **B** | **C** | **1** | **2** |
| BT4 | 01/03/2009 | Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số phát sinh trong năm | 280 |  |
| BT9 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số do loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho cuối kỳ |  | 14,4 |
| BT12 | 01/03/2009 | Điều chỉnh lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số do loại trừ lãi chưa thực hiện trong hàng tồn kho đầu kỳ | 11,52 |  |
|  |  | Cộng phát sinh | 291,52 | 14,4 |

**BẢNG TỔNG HỢP CÁC CHỈ TIÊU HỢP NHẤT**

**Năm 2008**

Loại trừ

TÀI SẢN **Công ty M Công ty C Nợ Có Hợp nhất**

Tiền 520 600 1,120.00

Phải thu khách hàng 8,000 2,300 250 10,050.00

Hàng tồn kho 8,9002,000 100 10,800.00

Nguyên giá TSCĐ HH 107,000 22,000 15.000 129,015.00

Hao mòn lũy kế TSCĐ HH -20,000 -4,000 0.560 20.000 - 24,019.44

Đầu tư vào công ty con 16,880 16.880 -

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại 29.400 0.157 29.24

Lợi thế thương mại  2.800 560  **2,240.00**

**Tổng tài sản 121,300 22,900 129,234.80**

Nợ phải trả

Vay và nợ ngắn hạn 1,500 300 1,800.00

Phải trả người bán 8,000 1,800 250 9,550.00

Vay và nợ dài hạn 10,000 1,000 11,000.00

Vốn đầu tư của chủ sở hữu 100,000 17,000 17,000 100,000.00

Quỹ đầu tư phát triển 1,000 1,000 520 1,480.00

Quỹ dự phòng tài chính 500 400 240 660.00

Lợi nhuận chưa phân phối 300 1,400 1.794,717 882,400 787.68

Lợi ích của cổ đông thiểu số  154.400 158.357,12 3,957.12

Tổng nguồn vốn  **121,300 22,900 129,234.80**

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 150,000 20,000 3,100 166,900.00

Giá vốn hàng bán 105,000 16,000 2.580 118,420.00

Doanh thu hoạt động tài chính 1,100 0 560 540.00

Chi phí tài chính 1,000 500 1,500.00

Chí phí bán hàng 7,500 500 8,000.00

Chi phí quản lý doanh nghiệp 10,000 1,000 280 500,560 10,779.44

Thu nhập khác **300** 185 115.00

Chi phí khác **200** 180.000 20.00

Chi phí thuế TNDN hiện hành 8,310 600 8,910.00

Chi phí thuế TNDN hoãn lại 22,557 29.400 - 6.84

Lợi nhuận sau thuế của cổ đông thiểu số 291,250 14.400 277.12

Lợi nhuận sau thuế thu nhập 19,390 1,400 222,4 19,655.28

Tổng điều chỉnh

1. **Ví dụ 22: Minh họa phương pháp vốn chủ sở hữu khi trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (từ Điều 64 đến Điều 67)**
   1. **Ví dụ 22a:** Ngày 1/1/20X4, công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty B do đó công ty B là công ty liên kết của công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

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

*Đơn vị: Triệu đồng*

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

* Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh giá trị khoản đầu tư trong công ty liên kết khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Thời gian khấu hao TSCĐ căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ.
* TSCĐ khấu hao là 10 năm; Trong năm công ty được nhận 400 triệu đồng cổ tức từ công ty liên kết.

**Sổ theo dõi phân bổ**

**các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết**

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

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

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

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

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

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 4.400

Có phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 4.400

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 4.400

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 4.400

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 6.400

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 4.400

Có phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 2.000

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

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 6.400

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 6.400

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

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh liên kết 400

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 400

* 1. ***Ví dụ 22b – Giao dịch bán hàng hóa theo chiều xuôi***

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

* Doanh thu bán hàng: 10 tỉ đồng;
* Giá vốn hàng bán: 6 tỉ đồng;
* Lãi ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư: 10 tỉ - 6 tỉ = 4 tỉ đồng;
* Thuế suất thuế TNDN 25%.

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

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

* Trường hợp (1): Số lãi chưa thực hiện là **4.000 triệu x 20% = 800 triệu đồng.**
* Trường hợp (2): Do đến cuối kỳ công ty liên kết đã bán được 70% số hàng mua cho bên thứ ba nên lãi đã thực hiện được xác định là tổng của:

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

+ Số lãi của số hàng chưa được bán ra tương ứng với phần sở hữu

của các bên khác trong công ty liên kết: 4.000 triệu x 30% x 80% = 960 triệu

Cộng lãi đã thực hiện: 3.760 triệu

**Lãi chưa thực hiện: 4.000 triệu – 3.760 triệu = 240 triệu**

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

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

Nợ Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ: 10.000 triệu x 30% x 20% = 600

Có Giá vốn hàng bán: 6.000 triệu x 30% x 20% = 360

Có Doanh thu chưa thực hiện 240

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

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (240 x 25%) 60

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại 60

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

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

Nợ Giá vốn hàng bán: 360

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 240

Có Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ 600

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

Nợ Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại 60

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 60

* 1. ***Ví dụ 22c – Giao dịch bán hàng hóa theo chiều ngược***

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

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

Nợ Đầu tư vào công ty liên kết 800

Có Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 800

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

Nợ Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết 240

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết 240

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

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước 240

Có Phần lãi hoặc lỗ của trong công ty liên doanh, liên kết 240