

**BỘ TÀI CHÍNH****BỘ TÀI CHÍNH****CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM**  
**Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Số: 202/2014/TT-BTC

Hà Nội, ngày 22 tháng 12 năm 2014

**THÔNG TƯ****Hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất**

*Căn cứ Luật Kế toán ngày 17 tháng 6 năm 2003;*

*Căn cứ Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31 tháng 5 năm 2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán trong hoạt động kinh doanh;*

*Căn cứ Nghị định số 215/2013/NĐ-CP ngày 13 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;*

*Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán,*

*Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Thông tư hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất.*

**Chương I****NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG****Điều 1. Phạm vi điều chỉnh và đối tượng áp dụng**

1. Thông tư này hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết và phương pháp kế toán xử lý các giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn, giữa tập đoàn và công ty liên doanh, liên kết.

2. Thông tư này áp dụng cho các doanh nghiệp hoạt động dưới hình thức công ty mẹ - công ty con thuộc các ngành, các thành phần kinh tế khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất.

3. Doanh nghiệp được vận dụng các nguyên tắc hợp nhất của Thông tư này để lập Báo cáo tài chính tổng hợp giữa doanh nghiệp và các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc.

**Điều 2. Giải thích thuật ngữ**

Trong Thông tư này các thuật ngữ được hiểu như sau:

1. Công ty con cấp 1 là công ty con bị công ty mẹ kiểm soát trực tiếp thông qua quyền biểu quyết trực tiếp của công ty mẹ.

2. Công ty con cấp 2 là công ty con bị công ty mẹ kiểm soát gián tiếp thông qua các công ty con khác.

3. Công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước là các công ty TNHH một thành viên do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ bao gồm công ty mẹ của các tập đoàn kinh tế, công ty mẹ của Tổng công ty Nhà nước, công ty mẹ trong mô hình công ty mẹ - công ty con theo quy định của pháp luật.

4. Tập đoàn gồm công ty mẹ và các công ty con.

5. Tập đoàn đa cấp là tập đoàn gồm công ty mẹ, các công ty con cấp 1 và công ty con cấp 2.

6. Giao dịch theo chiều xuôi là giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn trong đó bên bán là công ty mẹ hoặc giao dịch giữa nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết trong đó bên bán hoặc góp vốn là nhà đầu tư.

7. Giao dịch theo chiều ngược là giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn trong đó bên bán là công ty con hoặc giao dịch giữa nhà đầu tư và công ty liên doanh, liên kết trong đó bên bán là công ty liên doanh, liên kết.

8. Đơn vị có lợi ích công chúng là doanh nghiệp, tổ chức mà tính chất và quy mô hoạt động có liên quan nhiều đến lợi ích của công chúng, gồm:

- Công ty đại chúng, tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành chứng khoán ra công chúng, công ty chứng khoán, công ty đầu tư chứng khoán, quỹ và các công ty quản lý quỹ, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm;

- Doanh nghiệp, tổ chức khác có liên quan đến lợi ích của công chúng do tính chất, quy mô hoạt động của đơn vị đó theo quy định của pháp luật.

Khái niệm công ty đại chúng được quy định tại khoản 1 Điều 2 Thông tư số 52/2012/TT-BTC ngày 05/4/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc công bố thông tin trên thị trường chứng khoán và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế (nếu có).

9. Lãi từ giao dịch mua giá rẻ: Là khoản chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư vào công ty con nhỏ hơn phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua (thuật ngữ này trước đây gọi là bất lợi thương mại hoặc lợi thế thương mại âm).

10. Cổ đông không kiểm soát: Là cổ đông không có quyền kiểm soát công ty con (trước đây gọi là cổ đông thiểu số).

### **Điều 3. Yêu cầu của Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. 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 kỳ kế toán, kết quả hoạt động

kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ trong kỳ kế toán của tập đoàn 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.

2. Cung cấp thông tin kinh tế, tài chính cho việc đánh giá tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và khả năng tạo tiền của tập đoàn trong kỳ kế toán đã qua và dự đoán trong tương lai, làm cơ sở cho việc ra quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh hoặc đầu tư vào tập đoàn của các chủ sở hữu, nhà đầu tư, chủ nợ hiện tại và tương lai và các đối tượng khác sử dụng Báo cáo tài chính.

#### **Điều 4. Kỳ lập Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. 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 quý, gồm cả quý IV và báo cáo bán niên). Báo cáo tài chính hợp nhất năm được lập dưới dạng đầy đủ, Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ được lập dưới dạng đầy đủ hoặc dạng tóm lược.

2. Báo cáo tài chính hợp nhất năm và Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ 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.

#### **Điều 5. Trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Kết thúc kỳ kế toán, công ty mẹ có trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn, cụ thể:

a) Công ty mẹ là tổ chức niêm yết trên thị trường chứng khoán, công ty đại chúng quy mô lớn và công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm và Báo cáo tài chính hợp nhất bán niên dạng đầy đủ, Báo cáo tài chính hợp nhất quý dạng tóm lược (được lập Báo cáo tài chính hợp nhất quý dạng đầy đủ nếu có nhu cầu);

b) Đối với công ty mẹ không thuộc các đối tượng tại điểm a nêu trên:

- Phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất năm dạng đầy đủ;
- Khuyến khích lập Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ dạng đầy đủ hoặc dạng tóm lược (nếu có nhu cầu).

2. Công ty mẹ không phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất khi thỏa mãn tất cả những điều kiện sau:

- a) Công ty mẹ không phải là đơn vị có lợi ích công chúng;
- b) Công ty mẹ không phải là thuộc sở hữu Nhà nước hoặc do Nhà nước nắm giữ cổ phần chi phối;

c) Công ty mẹ đồng thời là công ty con bị sở hữu bởi một công ty khác và việc không lập Báo cáo tài chính hợp nhất đạt được sự đồng thuận của các cổ đông, kể cả cổ đông không có quyền biểu quyết;

d) Công cụ vốn hoặc công cụ nợ của công ty mẹ đó không được giao dịch trên thị trường (kể cả thị trường trong nước, ngoài nước, thị trường phi tập trung (OTC), thị trường địa phương và thị trường khu vực);

đ) Công ty mẹ không lập hồ sơ hoặc không trong quá trình nộp hồ sơ lên cơ quan có thẩm quyền để xin phép phát hành các loại công cụ tài chính ra công chúng;

e) Công ty sở hữu công ty mẹ đó lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho mục đích công bố thông tin ra công chúng phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam.

### **Điều 6. Thời hạn nộp và công khai Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Báo cáo tài chính hợp nhất năm phải nộp cho chủ sở hữu và các cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm và được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Công ty mẹ là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất năm và công khai theo quy định của pháp luật về chứng khoán.

2. Báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ phải nộp cho các chủ sở hữu và các cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền chậm nhất là 45 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán. Công ty mẹ là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán phải nộp và công khai Báo cáo tài chính giữa niên độ theo quy định của pháp luật về chứng khoán.

### **Điều 7. Nơi nhận Báo cáo tài chính hợp nhất**

Báo cáo tài chính hợp nhất năm và giữa niên độ (quý) 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, cụ thể như sau:

#### **1. Cơ quan tài chính:**

Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước do UBND cấp tỉnh thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Sở Tài chính. Các Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước do các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ 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:

- Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực Ngân hàng, đầu tư tài chính nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Vụ Tài chính Ngân hàng và các tổ chức tài chính). Riêng Tổng công ty đầu tư và

kinh doanh vốn Nhà nước (SCIC); Công ty TNHH mua bán nợ và tài sản tồn đọng (DATC); Tập đoàn Bảo Việt ngoài việc nộp báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định nêu trên còn phải nộp cho Cục Tài chính doanh nghiệp;

- Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực bảo hiểm nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm);

- Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước hoạt động trong lĩnh vực chứng khoán phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước và Sở giao dịch chứng khoán.

2. Công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước ngoài việc nộp báo cáo theo quy định tại khoản 1 Điều này còn phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho các đơn vị thực hiện quyền chủ sở hữu theo phân công, phân cấp tại Nghị định số 99/2012/NĐ-CP ngày 15/11/2012 của Chính phủ và các văn bản sửa đổi, bổ sung (nếu có).

3. Cơ quan thuế và cơ quan thống kê:

a) Tập đoàn, công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước do các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ hoặc Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Tổng cục Thuế, cơ quan thuế địa phương, Tổng Cục thống kê, cơ quan thống kê địa phương;

b) 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.

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

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

5. Công ty đại chúng, tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành chứng khoán ra công chúng, công ty chứng khoán, công ty đầu tư chứng khoán, quỹ và các công ty quản lý quỹ phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Ủy ban chứng khoán Nhà nước và Sở Giao dịch chứng khoán nơi công ty niêm yết.

### **Điều 8. Xác định công ty mẹ**

1. 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 mà không chỉ xét tới hình thức pháp lý, hay tên gọi của công ty đó. Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động trong các trường hợp sau đây:

a) Nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trực tiếp hoặc gián tiếp ở Công ty con. Trường hợp có sự khác biệt giữa tỷ lệ quyền biểu quyết theo giấy đăng ký kinh doanh và tỷ lệ quyền biểu quyết tính trên cơ sở vốn thực góp thì quyền biểu quyết được xác định theo điều lệ doanh nghiệp hoặc theo sự thống nhất giữa các bên;

- b) 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) Có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- d) Có quyền quyết định việc sửa đổi, bổ sung Điều lệ của công ty con;
- đ) Các nhà đầu tư khác thỏa thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- e) Có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thỏa thuận.

2. Khi xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ, ngoài các quy định tại khoản 1 Điều này, doanh nghiệp phải xem xét quyền biểu quyết tiềm năng phát sinh từ các quyền chọn mua hoặc các công cụ nợ và công cụ vốn có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm hiện tại. Nếu các công cụ nợ và công cụ vốn nêu trên không được phép chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm hiện tại, ví dụ không thể chuyển đổi trước một thời điểm nào đó trong tương lai hoặc cho đến khi một sự kiện trong tương lai xảy ra thì không được sử dụng để xác định quyền kiểm soát.

### **Điều 9. Nguyên tắc xác định quyền kiểm soát, tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát nắm giữ trong công ty con**

1. Quyền kiểm soát được thiết lập 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.

2. Lợi ích công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát nắm giữ tại công ty con bao gồm lợi ích trực tiếp và gián tiếp có được thông qua công ty con khác. Việc xác định lợi ích của các bên được căn cứ vào tỷ lệ vốn góp (trực tiếp và gián tiếp) tương ứng của từng bên trong công ty con, trừ khi có thỏa thuận khác. Trường hợp có sự khác biệt giữa tỷ lệ vốn góp theo giấy đăng ký kinh doanh và tỷ lệ vốn thực góp thì tỷ lệ lợi ích được xác định theo điều lệ doanh nghiệp hoặc theo sự thống nhất giữa các bên.

3. Khi có quyền biểu quyết tiềm năng hoặc các công cụ tài chính phái sinh khác có quyền biểu quyết tiềm năng, lợi ích của công ty mẹ chỉ được xác định trên cơ sở phần vốn góp nắm giữ (trực tiếp và gián tiếp) trong công ty con tại thời điểm hiện tại, không tính đến việc thực hiện hoặc chuyển đổi quyền biểu quyết tiềm năng, ngoại trừ có thỏa thuận khác với cổ đông không kiểm soát.

4. Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi cổ tức lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết

quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi của công ty con phải trả cho dù cổ tức đã được công bố hay chưa.

5. Xác định quyền kiểm soát và tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ, cổ đông không kiểm soát trong một số trường hợp:

a) Xác định quyền biểu quyết: 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, công ty A là công ty mẹ của công ty cổ phần B, công ty cổ phần B là công ty con của công ty A. Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát sẽ tương ứng với số vốn góp của các bên, trừ khi có thỏa thuận khác.

- Ví dụ: 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.

Công ty cổ phần X sở hữu 8.000 cổ phiếu có quyền biểu quyết trong tổng 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%. Tổng tỷ lệ biểu quyết của công ty X nắm giữ trực tiếp và gián tiếp là 80% quyền biểu quyết của công ty TNHH Z. Theo đó công ty Z là công ty con của công ty X.

b) Xác định tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ và các cổ đông không kiểm soát đối với công ty con

- Xác định tỷ lệ lợi ích trực tiếp

Công ty mẹ có lợi ích trực tiếp trong công ty con nếu công ty mẹ sở hữu một phần hoặc toàn bộ tài sản thuần của công ty con. Nếu công ty con không bị sở hữu toàn bộ bởi công ty mẹ thì các cổ đông không kiểm soát 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 không kiểm soát 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 không kiểm soát	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 không kiểm soát có tỷ lệ lợi ích trực tiếp trong các công ty B1, B2 và B3 lần lượt là 25%; 0% và 40%.

- Xác định tỷ lệ lợi ích gián tiếp: Công ty mẹ nắm giữ lợi ích gián tiếp trong một công ty con nếu một phần tài sản thuần của công ty con này được nắm giữ trực tiếp bởi một công ty con khác trong tập đoàn.

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.

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

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 công ty 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:

	B	C
<b>Công ty mẹ A</b>		
Lợi ích trực tiếp	80%	-
Lợi ích gián tiếp		60%
<b>Cổ đông không kiểm soát</b>	-	
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% x 75%).

Tỷ lệ lợi ích của các cổ đông không kiểm soát trong công ty C là 40% trong đó tỷ lệ lợi ích gián tiếp là 15% ((100% - 80%) x 75%) và tỷ lệ lợi ích trực tiếp là 25% (100% - 75%).

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:

	<b>B</b>	<b>C</b>
<b>Công ty mẹ A</b>		
Lợi ích trực tiếp	80%	15%
Lợi ích gián tiếp		48%
<b>Cổ đông không kiểm soát</b>	-	
Lợi ích trực tiếp	20%	25%
Lợi ích gián tiếp		12%
	<b>100%</b>	<b>100%</b>

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% x 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 không kiểm soát 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 không kiểm soát trong công ty C là 12% {(100% - 80%) x 60%}.

### **Điều 10. Nguyên tắc chung khi lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất**

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 trực tiếp hoặc gián tiếp, trừ các trường hợp:

a) 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 thời gian không quá 12 tháng.

- Quyền kiểm soát tạm thời phải được xác định ngay tại thời điểm mua công ty con và khoản đầu tư có quyền kiểm soát tạm thời không được trình bày là khoản đầu tư vào công ty con mà phải phân loại là đầu tư ngắn hạn nắm giữ vì mục đích kinh doanh.

- Nếu tại thời điểm mua, công ty mẹ đã phân loại khoản đầu tư là công ty con, sau đó công ty mẹ dự kiến thoái vốn trong thời gian dưới 12 tháng hoặc công ty con dự kiến phá sản, giải thể, chia tách, sáp nhập, chấm dứt hoạt động trong thời gian dưới 12 tháng thì không được coi quyền kiểm soát là tạm thời;

b) Hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian trên 12 tháng và điều này ảnh hưởng đáng kể tới khả năng chuyển vốn cho công ty mẹ.

2. Công ty mẹ không được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất đối với:

a) Công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của công ty mẹ và công ty con khác trong tập đoàn;

b) Công ty con là Quỹ tín thác, Quỹ tương hỗ, Quỹ đầu tư mạo hiểm hoặc các doanh nghiệp tương tự.

3. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo các nguyên tắc kế toán như Báo cáo tài chính của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam “Trình bày báo cáo tài chính” và qui định của các Chuẩn mực kế toán khác có liên quan.

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.

a) 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. Công ty mẹ có trách nhiệm hướng dẫn công ty con thực hiện việc điều chỉnh lại Báo cáo tài chính dựa trên bản chất của các giao dịch và sự kiện.

Ví dụ: Sử dụng chính sách kế toán thống nhất:

- Công ty con ở nước ngoài áp dụng mô hình đánh giá lại đối với TSCĐ, công ty mẹ ở Việt Nam áp dụng mô hình giá gốc. Trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, tập đoàn phải chuyển đổi báo cáo tài chính của công ty con theo mô hình giá gốc;

- Công ty mẹ tại Việt Nam áp dụng phương pháp vốn hóa lãi vay đối với việc xây dựng tài sản dở dang, công ty con ở nước ngoài ghi nhận chi phí lãi vay đối với tài sản dở dang vào chi phí trong kỳ. Trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, tập đoàn phải chuyển đổi Báo cáo tài chính của công ty con theo phương pháp vốn hóa lãi vay đối với tài sản dở dang;

b) Trường hợp công ty con không thể sử dụng cùng một chính sách kế toán với chính sách chung của tập đoàn thì trong Bản 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.

5. Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và Báo cáo tài chính của công ty con sử dụng để hợp nhất 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. Nếu 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 tài chính 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.

6. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con phải được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày công ty mẹ 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. Khoản đầu tư vào doanh nghiệp phải hạch toán theo Chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính” kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con và cũng không trở thành công ty liên doanh, liên kết.

7. Phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần có thể xác định được của công ty con tại ngày mua phải được trình bày theo giá trị hợp lý, cụ thể:

a) Tài sản thuần của công ty con tại ngày mua được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất theo giá trị hợp lý. Nếu công ty mẹ không sở hữu 100% công ty con thì phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý phải phân bổ cho cả cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát;

b) Sau ngày mua, nếu các tài sản của công ty con tại ngày mua (có giá trị hợp lý khác biệt so với giá trị ghi sổ) được khấu hao, thanh lý hoặc bán thì phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ được coi là đã thực hiện và phải điều chỉnh vào:

- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ;

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát.

8. Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua, công ty mẹ phải ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh.

9. Lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ được xác định là chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư và giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được

của công ty con tại ngày mua do công ty mẹ nắm giữ (thời điểm công ty mẹ nắm giữ quyền kiểm soát công ty con).

a) Thời gian phân bổ lợi thế thương mại không quá 10 năm, bắt đầu kể từ ngày công ty mẹ kiểm soát công ty con theo nguyên tắc: Việc phân bổ phải thực hiện dần đều qua các năm. Định kỳ công ty mẹ phải đánh giá tổn thất lợi thế thương mại tại công ty con, nếu có bằng chứng cho thấy số lợi thế thương mại bị tổn thất lớn hơn số phân bổ hàng năm thì phân bổ theo số lợi thế thương mại bị tổn thất ngay trong kỳ phát sinh. Một số bằng chứng về việc lợi thế thương mại bị tổn thất như:

- Sau ngày kiểm soát công ty con, nếu giá phí khoản đầu tư thêm nhỏ hơn phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con được mua thêm;

- Giá trị thị trường của công ty con bị giảm (ví dụ giá trị thị trường cổ phiếu công ty con bị giảm đáng kể do công ty con liên tục làm ăn thua lỗ);

- Hạng sắp xếp tín nhiệm bị giảm trong thời gian dài; Công ty con lâm vào tình trạng mất khả năng thanh toán, tạm ngừng hoạt động hoặc có nguy cơ giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động;

- Các chỉ tiêu về tài chính bị suy giảm một cách nghiêm trọng và có hệ thống...

Ví dụ: Giả sử lợi thế thương mại phát sinh là 10 tỷ đồng được phân bổ 10 năm (mỗi năm 1 tỷ đồng). Sau khi phân bổ 3 năm (3 tỷ đồng), nếu có bằng chứng cho thấy lợi thế thương mại đã tổn thất hết thì năm thứ 4 số lợi thế thương mại được phân bổ là 7 tỷ đồng.

b) Trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn, khi xác định lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (lợi thế thương mại âm), giá phí khoản đầu tư vào công ty con được tính là tổng của giá phí khoản đầu tư tại ngày đạt được quyền kiểm soát công ty con cộng với giá phí khoản đầu tư của những lần trao đổi trước đã được đánh giá lại theo giá trị hợp lý tại ngày công ty mẹ kiểm soát công ty con.

10. Nếu sau khi đã kiểm soát công ty con, nếu công ty mẹ tiếp tục đầu tư vào công ty con để tăng tỷ lệ lợi ích nắm giữ, phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư thêm và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con mua thêm phải được ghi nhận trực tiếp vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và được coi là các giao dịch vốn chủ sở hữu (không ghi nhận như lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ). Trong trường hợp này, công ty mẹ không thực hiện việc ghi nhận tài sản thuần của công ty con theo giá trị hợp lý như tại thời điểm kiểm soát công ty con.

11. 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:

a) 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 hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (nếu có);

b) Phân bổ lợi thế thương mại;

c) Lợi ích cổ đông không kiểm soát được trình bày trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất thành một chỉ tiêu riêng thuộc phần vốn chủ sở hữu. Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong Báo cáo kết quả kinh doanh của tập đoàn cũng phải được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

d) Số dư các khoản mục phải thu, phải trả, cho vay... giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn;

đ) Các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ;

e) 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 (hàng tồn kho, tài sản cố định...) cũng phải được loại bỏ trừ khi chi phí gây ra khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

12. Số chênh lệch giữa số thu từ việc thoái vốn tại công ty con và giá trị phần tài sản thuần của công ty con bị thoái vốn cộng với (+) giá trị phân lợi thế thương mại chưa phân bổ hết được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh theo nguyên tắc:

- Nếu giao dịch thoái vốn không làm công ty mẹ mất quyền kiểm soát đối với công ty con, toàn bộ chênh lệch nêu trên được ghi nhận vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Nếu giao dịch thoái vốn dẫn đến việc công ty mẹ mất quyền kiểm soát đối với công ty con, toàn bộ chênh lệch nêu trên được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất. Khoản đầu tư vào công ty con sẽ được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính thông thường hoặc kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ khi công ty mẹ không còn nắm quyền kiểm soát công ty con.

13. Sau khi thực hiện tất cả các bút toán điều chỉnh, phần chênh lệch phát sinh do việc điều chỉnh các chỉ tiêu thuộc Báo cáo kết quả kinh doanh phải được kết chuyển vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

14. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập căn cứ vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và các công ty con theo nguyên tắc:

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất chỉ trình bày luồng tiền giữa tập đoàn với các đơn vị bên ngoài tập đoàn, bao gồm cả luồng tiền phát sinh từ các giao dịch với các công ty liên doanh, liên kết và cổ đông không kiểm soát của tập đoàn và được trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Toàn bộ các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch giữa công ty mẹ và công ty con trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất.

15. Trường hợp công ty mẹ có các công ty con lập Báo cáo tài chính bằng đồng tiền khác với đồng tiền báo cáo của công ty mẹ, trước khi hợp nhất Báo cáo tài chính, công ty mẹ phải chuyển đổi toàn bộ Báo cáo tài chính của các công ty con sang đồng tiền báo cáo của công ty mẹ theo quy định tại Chương VI Thông tư này.

16. Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất được lập để giải thích thêm các thông tin về tài chính và phi tài chính, được căn cứ vào 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 và các tài liệu có liên quan trong quá trình hợp nhất Báo cáo tài chính.

#### **Điều 11. Trình tự hợp nhất Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh giữa công ty mẹ và công ty con**

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.

2. Loại trừ toàn bộ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con, phần tài sản thuần của công ty mẹ nắm giữ trong vốn chủ sở hữu của công ty con và ghi nhận lợi thế thương mại hoặc lãi từ giao dịch mua giá rẻ (nếu có).

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

4. Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát.

5. Loại trừ toàn bộ các giao dịch nội bộ trong tập đoàn.

6. Lập Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất. Sau khi lập các bút toán điều chỉnh, căn cứ vào chênh lệch giữa số điều chỉnh tăng và số điều chỉnh giảm của các chỉ tiêu thuộc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán thực hiện bút toán kết chuyển để phản ánh tổng ảnh hưởng phát sinh từ việc điều chỉnh doanh thu, chi phí tới lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

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 cho các giao dịch phát sinh trong nội bộ tập đoàn.

#### **Điều 12. Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất**

1. Bảng tổng hợp bút toán điều chỉnh được lập cho từng chỉ tiêu nhằm tổng hợp các khoản được điều chỉnh và loại trừ khi hợp nhất Báo cáo tài chính (theo mẫu số BTH 01 - HN, phụ lục số 2 Thông tư này).

2. Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất được lập để tổng hợp các chỉ tiêu trên 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 (mẫu số BTH 02 - HN, phụ lục số 2 Thông tư này).

### **Điều 13. Biểu mẫu Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng biểu mẫu Báo cáo tài chính của doanh nghiệp độc lập quy định tại Chế độ kế toán doanh nghiệp và bổ sung các chỉ tiêu như sau:

a) Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất:

- 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 chỉ tiêu “Lợi ích cổ đông không kiểm soát” - Mã số 429 và được trình bày là một chỉ tiêu thuộc phần vốn chủ sở hữu để phản ánh giá trị lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong các công ty con;

b) Bổ sung các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Bổ sung chỉ tiêu “Phần lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết” - Mã số 24 để phản ánh phần lãi hoặc lỗ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên doanh, liên kết khi nhà đầu tư áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Bổ sung chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ” - Mã số 61 để phản ánh giá trị phần lợi nhuận sau thuế thuộc cổ đông mẹ trong kỳ.

- Bổ sung chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát” - Mã số 62 để phản ánh giá trị phần lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát trong kỳ.

2. Các thông tin phải trình bày trong Bản thuyết minh Báo cáo tài chính hợp nhất thực hiện theo quy định tại phụ lục số 1 Thông tư này.

## **Chương II**

### **PHƯƠNG PHÁP HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH MỘT SỐ GIAO DỊCH CƠ BẢN GIỮA CÔNG TY MẸ VÀ CÁC CÔNG TY CON**

#### **MỤC 1**

#### **LOẠI TRỪ KHOẢN ĐẦU TƯ CỦA CÔNG TY MẸ VÀO CÔNG TY CON**

**Điều 14. Nguyên tắc kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh đạt được quyền kiểm soát qua một lần mua**

1. Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con và phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua phải được loại trừ hoàn toàn, theo nguyên tắc:

- Công ty mẹ phải ghi nhận tài sản, nợ phải trả của công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày mua;

- Công ty mẹ phải ghi nhận riêng rẽ phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại ngày mua;

- Công ty mẹ ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả đối với các tài sản, nợ phải trả của công ty con có giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ; Ghi nhận tài sản thuế hoãn lại đối với các tài sản, nợ phải trả của công ty con có giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ;

- Trường hợp sau ngày mua, công ty con khấu hao, thanh lý, nhượng bán hoặc thanh toán những tài sản và nợ phải trả đã được ghi nhận theo giá trị hợp lý thì phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản, nợ phải trả tại ngày mua tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ được coi là đã thực hiện và được ghi nhận trực tiếp vào khoản mục “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”.

2. Khoản lợi thế thương mại hoặc khoản lãi phát sinh từ giao dịch mua rẻ trong quá trình mua công ty con (nếu có) được ghi nhận đồng thời khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con. Trường hợp sau khi nắm giữ quyền kiểm soát tại công ty con, công ty mẹ tiếp tục mua thêm tài sản thuần của công ty con từ các cổ đông không kiểm soát để nâng tỷ lệ sở hữu thì thực hiện như sau:

- Nếu giá phí khoản đầu tư thêm lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần được mua thì phần chênh lệch được điều chỉnh trực tiếp làm giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Nếu giá phí khoản đầu tư thêm nhỏ hơn giá trị ghi sổ của tài sản thuần được mua thì phần chênh lệch được điều chỉnh trực tiếp làm tăng lợi nhuận sau thuế chưa phân phối. Trường hợp này là dấu hiệu của sự tổn thất lợi thế thương mại, công ty mẹ phải đánh giá tổn thất, nếu giá trị tổn thất lớn hơn số phân bổ định kỳ thì phải ghi giảm lợi thế thương mại theo số tổn thất.

- Trường hợp công ty mẹ đầu tư thêm vào công ty con do công ty con huy động thêm vốn từ các chủ sở hữu thì thực hiện theo quy định tại Điều 54 Thông tư này.

3. Các biến động làm thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty con phát sinh sau ngày mua, như: Biến động của các quỹ và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối,



chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá (nếu có) không được loại trừ ra khỏi Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

4. Trường hợp công ty con sử dụng thặng dư vốn cổ phần, quỹ đầu tư phát triển hoặc lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày mua để tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, công ty mẹ ghi nhận giá trị phần vốn đầu tư của chủ sở hữu (của công ty con) tăng thêm (tương ứng với phần công ty mẹ được hưởng) vào chỉ tiêu vốn khác của chủ sở hữu.

Đối với các doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, nếu pháp luật quy định phải ghi nhận doanh thu đối với khoản cổ tức bằng cổ phiếu thì phải ghi giảm khoản doanh thu cổ tức bằng cổ phiếu đã được ghi nhận.

5. Đối với các công ty mẹ được cổ phần hóa từ công ty Nhà nước, khi xác định giá trị doanh nghiệp, công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị các khoản đầu tư vào công ty con. Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ và phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con (nếu có) được trình bày vào chỉ tiêu “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

6. Trường hợp cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua có sự thay đổi (do phân phối lợi nhuận sau thuế tại ngày mua, sử dụng thặng dư vốn cổ phần, các quỹ tại ngày mua để tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu) thì khi loại trừ giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào 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 tại ngày mua để thực hiện bút toán loại trừ một cách thích hợp.

#### **Điều 15. Nguyên tắc kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn**

1. Trong giao dịch hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn, trước khi thực hiện việc loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ và công ty con, kế toán phải thực hiện một số điều chỉnh đối với giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ trên Báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

a) Trường hợp trước ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát, công ty mẹ không có ảnh hưởng đáng kể với công ty con và khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp giá gốc: Khi đạt được quyền kiểm soát đối với công ty con, trên Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày kiểm soát công ty con. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại và giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

b) Trường hợp trước ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát, công ty con là công ty liên kết của công ty mẹ và đã được trình bày theo phương pháp vốn chủ

sở hữu: Khi đạt được quyền kiểm soát, trên Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ phải đánh giá lại giá trị khoản đầu tư theo giá trị hợp lý. Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất; Phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu và giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận trực tiếp vào các chỉ tiêu thuộc phần vốn chủ sở hữu của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

2. Sau khi điều chỉnh giá phí khoản đầu tư, công ty mẹ thực hiện loại trừ khoản đầu tư vào công ty con theo nguyên tắc chung quy định tại Điều 14 Thông tư này.

### **Điều 16. Phương pháp kế toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con**

1. Trước khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, trên Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải điều chỉnh giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con nêu việc kiểm soát công ty con được thực hiện qua nhiều lần mua (Hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn).

a) Trường hợp trước ngày kiểm soát, công ty mẹ không có ảnh hưởng đáng kể với công ty con, khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp giá gốc: Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ đánh giá lại khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát và ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá gốc khoản đầu tư:

- Trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lãi trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty con.

Có Doanh thu hoạt động tài chính (lãi) (kỳ có quyền kiểm soát).

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

- Trường hợp giá trị hợp lý nhỏ hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lỗ trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Chi phí tài chính (lỗ) (kỳ đạt được quyền kiểm soát).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

Có Đầu tư vào công ty con.

b) Trường hợp trước ngày kiểm soát, công ty con là công ty liên kết của công ty mẹ, khoản đầu tư được trình bày theo phương pháp vốn chủ sở hữu: Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ đánh giá lại khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày đạt được quyền kiểm soát và thực hiện các điều chỉnh sau:

b1) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu (chênh lệch giữa giá gốc và giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu):

- Nếu điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây:  
Nợ Đầu tư vào công ty con.

Có các chỉ tiêu liên quan thuộc phần vốn chủ sở hữu.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết trước đây:  
Nợ các chỉ tiêu liên quan thuộc phần vốn chủ sở hữu.

Có Đầu tư vào công ty con.

b2. Ghi phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất:

- Trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lãi trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty con.

Có Doanh thu hoạt động tài chính (lãi) (kỳ có quyền kiểm soát).

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

- Trường hợp giá trị hợp lý nhỏ hơn giá gốc khoản đầu tư, kế toán ghi nhận lỗ trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, ghi:

Nợ Chi phí tài chính (lỗ) (kỳ đạt được quyền kiểm soát).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

Có Đầu tư vào công ty con.

2. Để loại trừ giá trị ghi sổ khoản mục “Đầu tư vào công ty con” trong Báo cáo tài chính của công ty mẹ với phần sở hữu của công ty mẹ trong giá trị hợp lý của tài sản thuần 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 (hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ - nếu có) tại ngày mua, xác định phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của từng tài sản, nợ phải trả của công ty con tại ngày mua, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ).

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM).

Nợ các khoản mục tài sản (nếu giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ).

Nợ các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL thấp hơn GTGS).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần nhỏ hơn giá trị ghi sổ).

Có các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL cao hơn GTGS).

Có các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý thấp hơn giá trị ghi sổ).

Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ).

Có Đầu tư vào công ty con.

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần cao hơn giá trị ghi sổ).

- 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. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất cho các kỳ sau khi mua tài sản thuần của công ty con, khoản lãi phát sinh từ việc mua rẻ được điều chỉnh tăng khoản mục “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước”, không ghi tăng “Thu nhập khác”.

- Khi cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty con tại ngày mua có biến động, kế toán phải tính toán lại các chỉ tiêu phải loại trừ một cách thích hợp.

2. 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 doanh, liên kết” hoặc “Đầu tư khác vào công cụ vốn” thì khi loại trừ giá trị khoản đầu tư được ghi nhận bởi công ty con của tập đoàn, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ).

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM).

Nợ các khoản mục tài sản (nếu giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ).

Nợ các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL thấp hơn GTGS).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần nhỏ hơn giá trị ghi sổ).

Có các khoản mục nợ phải trả (nếu GTHL cao hơn GTGS).

Có các khoản mục tài sản (giá trị hợp lý thấp hơn giá trị ghi sổ).

Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ).

Có Đầu tư vào công ty con.

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần cao hơn giá trị ghi sổ).

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

Có Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác.

3. Trường hợp công ty con sử dụng thặng dư vốn cổ phần, quỹ đầu tư phát triển hoặc lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phát sinh sau ngày mua để phát hành thêm cổ phiếu, công ty mẹ ghi nhận giá trị phần vốn cổ phần của công ty con tăng thêm tương ứng với phần công ty mẹ được hưởng vào chỉ tiêu vốn khác của chủ sở hữu, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu.

Có Vốn khác của chủ sở hữu.

4. Đối với các công ty mẹ được cổ phần hóa từ công ty Nhà nước, khi phát sinh khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ và phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con (nếu có), ghi:

Nợ Các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ).

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ cao hơn giá trị phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con).

Có Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần chênh lệch giữa giá trị khoản đầu tư của công ty mẹ thấp hơn giá trị phần sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con).

Có Đầu tư vào công ty con.

5. Trường hợp sau ngày kiểm soát công ty con, công ty mẹ đầu tư tiếp tục vào công ty con:

Khi đầu thêm vào công ty con, kế toán phải xác định giá phí khoản đầu tư thêm và phần sở hữu tăng thêm trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con (không tính theo giá trị hợp lý như tại ngày mua). Khoản chênh lệch giữa giá phí đầu tư thêm và giá trị ghi sổ tài sản thuần được ghi nhận trực tiếp vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (như giao dịch giữa các cổ đông nội bộ).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (nếu giá trị khoản đầu tư thêm vào công ty con lớn hơn phần giá trị tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát chuyển nhượng cho công ty mẹ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (nếu giá trị khoản đầu tư thêm vào công ty con nhỏ hơn phần giá trị tài sản thuần giá trị tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát chuyển nhượng cho công ty mẹ).

Có Đầu tư vào công ty con.

**Điều 17. Kế toán giao dịch công ty con, công ty liên kết mua lại cổ phiếu đã phát hành (cổ phiếu quỹ) và đầu tư ngược lại công ty mẹ**

1. Trường hợp công ty con mua cổ phiếu quỹ

a) Khi công ty con mua lại cổ phiếu quỹ từ cổ đông không kiểm soát, tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con sẽ tăng lên. Tuy nhiên sau khi công ty con mua cổ phiếu quỹ, phần giá trị tài sản thuần của công ty con do công ty mẹ nắm giữ có thể tăng hoặc giảm so với trước khi công ty con mua cổ phiếu quỹ tùy thuộc vào giá mua cổ phiếu quỹ;

b) Công ty mẹ phải xác định phần sở hữu của mình trong giá trị tài sản thuần của công ty con tại thời điểm trước và sau khi công ty con mua cổ phiếu quỹ. Phần chênh lệch trong giá trị tài sản thuần đó được ghi nhận trực tiếp vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

- Trường hợp giá trị tài sản thuần do công ty mẹ nắm giữ tại công ty con tăng lên sau khi công ty con mua cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (kỳ công ty con mua cổ phiếu quỹ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (các kỳ sau khi công ty con mua cổ phiếu quỹ).

- Trường hợp giá trị tài sản thuần do công ty mẹ nắm giữ tại công ty con giảm sau khi công ty con mua cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này (kỳ mua cổ phiếu quỹ).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

## 2. Trường hợp công ty liên kết mua cổ phiếu quỹ

Khi công ty liên kết mua cổ phiếu quỹ, tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của công ty liên kết sẽ tăng lên và nếu đủ để kiểm soát, nhà đầu tư sẽ trở thành công ty mẹ, công ty liên kết trở thành công ty con. Trường hợp này, nhà đầu tư áp dụng phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh qua nhiều giai đoạn theo quy định tại Điều 15 và khoản 1 Điều 16 Thông tư này.

## 3. Trường hợp công ty con đầu tư ngược lại công ty mẹ

a) Đối với các công ty con không bị hạn chế bởi pháp luật khi mua lại cổ phiếu của công ty mẹ, kế toán phải trình bày giá trị ghi sổ khoản cổ phiếu công ty con mua của công ty mẹ trong chỉ tiêu “Cổ phiếu quỹ” của Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty con, kế toán ghi giảm giá trị sổ cổ phiếu của công ty mẹ đang được nắm giữ bởi công ty con (đang phản ánh tại các chỉ tiêu liên quan), ghi:

Nợ Cổ phiếu quỹ.

Có Chứng khoán kinh doanh, hoặc.

Có Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác;

b) Các công ty con nếu đầu tư góp vốn vào công ty mẹ mà công ty mẹ không phải là công ty cổ phần thì cũng thực hiện theo bút toán quy định tại

điểm a nêu trên nhưng phải trình bày rõ trong Bản thuyết minh Báo cáo tài chính hợp nhất là chỉ tiêu “Cổ phiếu quỹ” phản ánh giá trị phần vốn góp của công ty con vào công ty mẹ được thực hiện dưới hình thức khác với hình thức đầu tư mua cổ phiếu.

**Điều 18. Ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh**

1. Khi giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả trên báo cáo tài chính riêng của công ty con khác biệt so với giá trị hợp lý, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại:

a) Trường hợp giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty con cao hơn giá trị ghi sổ, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ).

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM).

Nợ Tài sản thuần (nếu giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ).

Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ).

Có Đầu tư vào công ty con.

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần cao hơn giá trị ghi sổ).

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả;

b) Trường hợp giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty con nhỏ hơn giá trị ghi sổ, khi loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, kế toán ghi nhận tài sản thuế hoãn lại, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn của chủ sở hữu (theo giá trị ghi sổ).

Nợ Lợi thế thương mại (trường hợp phát sinh LTTM).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản thuần nhỏ hơn giá trị ghi sổ).

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Có Tài sản thuần (giá trị hợp lý thấp hơn giá trị ghi sổ).

Có Thu nhập khác (trường hợp phát sinh lãi từ giao dịch mua rẻ).

Có Đầu tư vào công ty con.

2. Công ty mẹ không được ghi nhận thuế hoãn lại phải trả đối với lợi thế thương mại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh.

**MỤC 2**  
**XỬ LÝ ẢNH HƯỞNG CỦA CHÊNH LỆCH GIỮA GIÁ TRỊ HỢP LÝ**  
**VÀ GIÁ TRỊ GHI SỔ KHI THU HỒI TÀI SẢN, THANH TOÁN NỢ PHẢI**  
**TRẢ VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI**  
**PHÁT SINH TỪ GIAO DỊCH HỢP NHẤT KINH DOANH**

**Điều 19. Điều chỉnh ảnh hưởng của chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ khi thu hồi tài sản và thanh toán nợ phải trả của công ty con khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Đối với tài sản cố định, bất động sản đầu tư

a) Khi hợp nhất báo cáo tài chính, tài sản cố định và bất động sản đầu tư của công ty con được trình bày theo giá trị hợp lý. Do việc khấu hao và ghi nhận hao mòn lũy kế trên Báo cáo tài chính của công ty con dựa trên giá trị ghi sổ của tài sản nhưng việc khấu hao và ghi nhận hao mòn lũy kế trên Báo cáo tài chính hợp nhất được căn cứ vào giá trị hợp lý nên kế toán phải thực hiện một số điều chỉnh thích hợp, cụ thể:

- Toàn bộ chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế của tài sản cố định và bất động sản đầu tư phải được điều chỉnh phù hợp với giá trị hợp lý. Việc điều chỉnh này chỉ được chấm dứt khi công ty con đã thanh lý, nhượng bán các tài sản này.

- Công ty mẹ không thực hiện điều chỉnh thuế thu nhập hoãn lại đối với chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản cố định và bất động sản đầu tư;

b) Phương pháp kế toán điều chỉnh ảnh hưởng chênh lệch của chi phí khấu hao theo giá trị hợp lý và chi phí khấu hao theo giá trị ghi sổ

- 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 các khoản mục chi phí (chênh lệch giữa mức khấu hao theo giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ phát sinh trong kỳ).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số chênh lệch lũy kế đến đầu kỳ).

Có Giá trị hao mòn lũy kế (số chênh lệch lũy kế đến cuối kỳ).

- 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 thấp hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế (số chênh lệch lũy kế đến cuối kỳ).

Có các khoản mục chi phí (chênh lệch giữa mức khấu hao theo giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ phát sinh trong kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (chênh lệch lũy kế đến đầu kỳ).



- Khi tài sản cố định và bất động sản đầu tư đã khấu hao hết nhưng chưa thanh lý, nhượng bán, kế toán thực hiện việc điều chỉnh hao mòn lũy kế và ghi nhận toàn bộ vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Nếu giá trị hợp lý của TSCĐ, BĐSĐT thấp hơn giá trị ghi sổ:

Nợ Giá trị hao mòn lũy kế (chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ)

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

+ Nếu giá trị hợp lý của TSCĐ, BĐSĐT cao hơn giá trị ghi sổ:

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

Có Giá trị hao mòn lũy kế (chênh lệch giữa giá trị hợp lý và GTGS).

## 2. Đối với các loại tài sản và nợ phải trả khác

a) Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả tại ngày mua được thực hiện trong quá trình loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con theo quy định tại Mục 1 Chương này;

b) Trường hợp sau ngày mua, công ty con thanh lý, nhượng bán hoặc thanh toán những tài sản và nợ phải trả thì phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản, nợ phải trả tại ngày mua được coi là đã thực hiện và được ghi nhận trực tiếp vào “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” đối với phần do công ty mẹ sở hữu. Việc ghi nhận này được thực hiện ngay trong bút toán loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, ghi:

- Trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (giá trị tại ngày mua).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả cao hơn giá trị ghi sổ của công ty mẹ).

Có Đầu tư vào công ty con.

- Trường hợp giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (giá trị tại ngày mua).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn giá trị ghi sổ tài sản và nợ phải trả của công ty mẹ).

Có Đầu tư vào công ty con.

- Công ty mẹ không điều chỉnh phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả khi thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả.

3. Kế toán hoàn nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh tại thời điểm nắm giữ quyền kiểm soát công ty con

a) Trường hợp tại ngày mua, giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty con cao hơn giá trị ghi sổ và kế toán đã ghi nhận thuế hoãn lại phải trả, khi thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả, kế toán hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả, ghi:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (tổng số hoàn nhập lũy kế).

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (số hoàn nhập kỳ báo cáo).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số hoàn nhập lũy kế đến cuối kỳ trước);

b) Trường hợp tại ngày mua, giá trị hợp lý của tài sản thuần của công ty con nhỏ hơn giá trị ghi sổ và kế toán đã ghi nhận tài sản thuế hoãn lại, khi thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả, kế toán hoàn nhập tài sản thuế hoãn lại, ghi:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại (số hoàn nhập kỳ báo cáo).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số hoàn nhập lũy kế đến cuối kỳ trước).

Có Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (tổng số hoàn nhập lũy kế).

### **MỤC 3**

#### **PHÂN BỐ LỢI THẾ THƯƠNG MẠI**

#### **Điều 20. Phương pháp kế toán phân bổ lợi thế thương mại**

1. Lợi thế thương mại phát sinh tại ngày mua được phân bổ dần đều vào kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất theo phương pháp đường thẳng trong thời gian không quá 10 năm. Trường hợp số lợi thế thương mại bị tổn thất trong năm cao hơn số phân bổ hàng năm theo phương pháp đường thẳng thì thực hiện phân bổ theo số bị tổn thất.

2. Trường hợp phân bổ lợi thế thương mại trong kỳ đầu tiên, kế toán xác định lợi thế thương mại phải phân bổ trong kỳ, ghi:

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

Có Lợi thế thương mại (Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ).

3. Trường hợp phân bổ lợi thế 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (số LTTM đã phân bổ lũy kế đến cuối kỳ trước).

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (Số LTTM phân bổ trong kỳ báo cáo).

Có Lợi thế thương mại (LTTM đã phân bổ lũy kế đến cuối kỳ báo cáo).

4. Sau khi đã phân bổ hết lợi thế thương mại, bút toán điều chỉnh như sau:  
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.  
Có Lợi thế thương mại.

#### **MỤC 4**

### **TÁCH LỢI ÍCH CỦA CỔ ĐÔNG KHÔNG KIỂM SOÁT**

#### **Điều 21. Nguyên tắc xác định giá trị và tách lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ**

1. Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất, lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của các Công ty con được xác định và trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt thuộc phần vốn chủ sở hữu. Giá trị lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị tài sản thuần của các Công ty con hợp nhất, gồm:

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua được xác định theo giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con tại ngày mua;
- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày mua đến đầu kỳ báo cáo;
- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu phát sinh trong kỳ báo cáo.

2. Các khoản lỗ phát sinh tại công ty con phải được phân bổ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát, kể cả trường hợp số lỗ đó lớn hơn phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con.

3. Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, lợi ích cổ đông không kiểm soát được xác định và trình bày riêng biệt trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát". Lợi ích cổ đông không kiểm soát được xác định căn cứ vào tỷ lệ lợi ích cổ đông không kiểm soát và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con. Thu nhập của cổ đông không kiểm soát trong kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con được phản ánh trong mục "Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát - Mã số 62".

4. Khi xác định giá trị phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ phải loại trừ ảnh hưởng của:

- Cổ tức ưu đãi phải trả;
- Quỹ khen thưởng phúc lợi phải trích lập trong kỳ.

5. Ngoài những quy định từ khoản 1 đến khoản 4 Điều này, lợi ích cổ đông không kiểm soát còn bị ảnh hưởng bởi các giao dịch nội bộ khác.

**Điều 22. Phương pháp kế toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con tại thời điểm cuối kỳ**

1. Phương pháp 1:

$$\begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông không} \\ \text{kiểm soát cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông không} \\ \text{kiểm soát đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông} \\ \text{không kiểm soát phát} \\ \text{sinh trong kỳ} \end{array}$$

a) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày đầu kỳ báo cáo

- Căn cứ vào lợi ích cổ đông không kiểm soát đã được xác định tại ngày đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu.

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

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 theo quy định tại mục 1 Chương này để ghi nhận chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả thuộc sở hữu của cổ đông không kiểm soát.

b) Ghi nhận lợi ích cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát trong thu nhập sau thuế của công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

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

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp trong kỳ đơn vị trích lập các quỹ từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ các Quỹ thuộc vốn chủ sở hữu (chi tiết từng Quỹ).

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

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

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (chi tiết lợi nhuận kỳ trước hoặc kỳ này).

2. Phương pháp 2: 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.

a) Giá trị phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của công ty con (ngoài phần sở hữu trong chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần tại ngày mua) được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Lợi ích cổ đông không} \\ \text{kiểm soát cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Vốn chủ sở hữu của} \\ \text{công ty con tại} \\ \text{thời điểm cuối kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ sở hữu của cổ đông} \\ \text{không kiểm soát tại thời} \\ \text{điểm cuối kỳ} \end{array}$$

b) Do lợi ích cổ đông không kiểm soát cuối kỳ được tách từ vốn chủ của công ty con cuối kỳ nên các bút toán điều chỉnh khi công ty con trích lập các quỹ và trả cổ tức cho cổ đông không kiểm soát không được tiếp tục thực hiện;

c) Để tách riêng giá trị khoản mục “Lợi ích cổ đông không kiểm soát” 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 góp của chủ sở hữu”, “Quỹ đầu tư phát triển”, “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối”,... và điều chỉnh tăng khoản mục “Lợi ích cổ đông không kiểm soát” trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất;

d) Căn cứ vào báo cáo tài chính riêng của từng công ty con cuối kỳ, kế toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu.

Nợ Thặng dư vốn cổ phần.

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Nợ 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 cổ đông không kiểm soát.

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.

## **MỤC 5**

### **XỬ LÝ CỔ TỨC ƯU ĐÃI CỦA CỔ ĐÔNG KHÔNG KIỂM SOÁT VÀ QUỸ KHEN THƯỞNG, PHÚC LỢI**

#### **Điều 23. Nguyên tắc xử lý cổ tức ưu đãi và quỹ khen thưởng, phúc lợi**

Trước khi xác định phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong công ty con, công ty mẹ phải thực hiện một số điều chỉnh sau đây:

##### **1. Cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát**

a) Đối với cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả: Cổ tức ưu đãi được hạch toán là chi phí tài chính, công ty mẹ không phải thực hiện điều chỉnh khi hợp nhất báo cáo tài chính;

b) Đối với cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu: Công ty mẹ phải xác định riêng phần cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát theo nguyên tắc:

- Xác định riêng phần cổ tức ưu đãi từ lợi nhuận sau thuế trong kỳ trước khi phân bổ lợi nhuận sau thuế cho các cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông. Giá trị của cổ tức ưu đãi phân bổ cho cổ đông không kiểm soát được căn cứ theo tỷ lệ nắm giữ cổ phiếu ưu đãi;

- Phần cổ tức ưu đãi lũy kế của các kỳ trước chưa trả cho cổ đông không kiểm soát phải được tách ra khỏi lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đầu kỳ trên Bảng cân đối kế toán của công ty con trước khi tính phần sở hữu của cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông;

- Việc tách cổ tức ưu đãi phải được thực hiện trước khi trích quỹ khen thưởng, phúc lợi;

- Do tỷ lệ nắm giữ cổ phiếu ưu đãi và cổ phiếu phổ thông của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát có thể khác nhau, việc xác định phần sở hữu của các cổ đông trong tài sản thuần của công ty con và lợi thế thương mại (nếu có) được thực hiện theo nguyên tắc:

+ Phân bổ cho cổ đông nắm giữ cổ phiếu ưu đãi giá trị của vốn cổ phần ưu đãi tương ứng với tỷ lệ sở hữu của từng cổ đông;

+ Phân bổ cho cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông tổng giá trị của vốn chủ sở hữu còn lại sau khi trừ phần vốn cổ phần ưu đãi.

##### **2. Đối với quỹ khen thưởng, phúc lợi**

- Trường hợp báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất đã trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất công ty mẹ chỉ thực hiện điều chỉnh phần Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất chưa trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất công ty

mẹ phải ước tính số quỹ khen thưởng phúc lợi công ty con phải trích trong kỳ và loại trừ ra khỏi lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trước khi xác định phần sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát.

**Điều 24. Phương pháp kế toán cổ tức ưu đãi của cổ đông không kiểm soát**

1. Nếu công ty con có cổ tức ưu đãi lũy kế của các kỳ trước nhưng chưa trả, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải tách riêng số cổ tức ưu đãi lũy kế công ty con chưa trả cho cổ đông không kiểm soát trước khi xác định phần sở hữu của cổ đông nắm giữ cổ phiếu phổ thông, ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

2. Lợi ích sau thuế của cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ được xác định là tổng của cổ tức ưu đãi cộng với (+) phần sở hữu trong lãi (hoặc lỗ) sau thuế trên báo cáo kết quả kinh doanh của công ty con phân bổ cho cổ đông không kiểm soát. Bút toán tách lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ được thực hiện như quy định tại Mục 4 Chương này.

**Điều 25. Phương pháp điều chỉnh quỹ khen thưởng, phúc lợi chưa trích từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối**

1. Nếu báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất chưa trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ ước tính số quỹ khen thưởng, phúc lợi công ty con phải trích trong kỳ trước khi xác định phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, ghi:

- Đối với phần quỹ khen thưởng phúc lợi tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ trong lợi nhuận sau thuế của công ty con, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Có Quỹ khen thưởng, phúc lợi.

- Đối với phần quỹ khen thưởng phúc lợi tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Quỹ khen thưởng, phúc lợi.

2. Nếu báo cáo tài chính của công ty con dùng để hợp nhất đã trích quỹ khen thưởng, phúc lợi theo điều lệ, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty điều chỉnh lại lợi ích cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Quỹ khen thưởng, phúc lợi.

## MỤC 6 LOẠI TRỪ CÁC GIAO DỊCH NỘI BỘ

### **Điều 26. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán hàng tồn kho trong nội bộ tập đoàn**

#### 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:

$$\begin{array}{l} \text{Lãi hoặc lỗ chưa thực} \\ \text{hiện trong hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị của hàng tồn} \\ \text{kho cuối kỳ tính} \\ \text{theo giá bán nội bộ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị của hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ tính theo giá vốn} \\ \text{của bên bán hàng} \end{array}$$

- 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 không kiểm soát 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 không kiểm soát 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 hóa 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 “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.

- 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 BCDKT hợp nhất.

## 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, 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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.

Có 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 lũy kế đến cuối kỳ trước.

- Trường hợp năm trước đã loại trừ lỗ 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 lũy kế đến cuối kỳ trước.

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 hóa cho công ty mẹ đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

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 cổ đông không kiểm soát và ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

Khi loại trừ lỗ chưa thực hiện của công ty con, kế toán tính toán ảnh hưởng của việc loại trừ lỗ chưa thực hiện đến lợi ích cổ đông không kiểm soát và ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

**Điều 27. Loại trừ ảnh hưởng của giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ**

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, 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 cổ đông không kiểm soát, kế toán phải xác định phần lãi hoặc lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông không kiểm soát và điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát.

## 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 lãi và 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 (phần chênh lệch giữa giá bán cao hơn GTCL TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ).

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

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

Nợ Thu nhập khác phần chênh lệch giữa giá bán cao hơn GTCL TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng 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).

- Trường hợp giao dịch bán TSCĐ bị lỗ, kế toán ghi:

Nợ Nguyên giá TSCĐ (phần chênh lệch giữa nguyên giá - giá bán).

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

Có Chi phí khác (chênh lệch giữa giá bán nhỏ hơn GTCL TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ);

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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 lũy kế đến cuối kỳ trước (lãi từ giao dịch bán TSCĐ trong nội bộ).

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 lũy kế đến cuối kỳ trước (lỗ từ giao dịch bán TSCĐ trong 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, 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 quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ).

Có Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước).

- 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước).

- 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước);

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 hoặc cho bộ phận bán hàng, kế toán ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ).

Nợ Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước).

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 lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước).

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 lũy kế đến cuối kỳ trước (số hao mòn lũy kế đến cuối kỳ trước).

Có Giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ(số điều chỉnh lũy kế đến cuối kỳ);

đ) 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 lũy kế đến cuối kỳ trước.

- 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 lũy kế đến cuối kỳ trước.

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả;

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: 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 doanh nghiệp hoãn lại 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 cổ đông không kiểm soát.

- Giao dịch bán TSCĐ giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn có thể ảnh hưởng đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- 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 cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát bị giảm xuống, kế toán ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- 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 cổ đông không kiểm soát tăng lên, kế toán ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát;

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 (giữa giá bán - nguyên giá).

Có Nguyên giá TSCĐ (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.

## **Điều 28. Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch chuyển hàng tồn kho thành tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn**

### **1. Nguyên tắc điều chỉnh**

- Trường hợp một đơn vị trong tập đoàn bán hàng hóa, thành phẩm cho đơn vị khác trong tập đoàn sử dụng làm tài sản cố định thì toàn bộ doanh thu bán hàng hóa, giá vốn hàng bán và lợi nhuận chưa thực hiện trong nguyên giá TSCĐ phải được loại trừ hoàn toàn.

- 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 hóa, thành phẩm thì kế toán phải xác định phần lãi, lỗ chưa thực hiện cần phân bổ cho các cổ đông không kiểm soát khi xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát.

## 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 hóa, 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 hóa 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 hóa, 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (lãi chưa thực hiện từ kỳ trước).

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 hoặc bán hàng, 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 Chi phí bán hàng (số điều chỉnh phát sinh trong kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 trong giao dịch nội bộ).

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

d) Ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp do ảnh hưởng của việc loại trừ lãi từ giao dịch bán hàng hóa 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 lũy kế đến cuối kỳ trước;

đ) 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 lũy kế đến cuối kỳ trước (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 đến cuối kỳ);

e) Ảnh hưởng của việc loại trừ lợi nhuận chưa thực hiện đến lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- 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 cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát 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 cổ đông không kiểm soát bị giảm xuống, kế toán ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- 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 cổ đông không kiểm soát tăng lên, kế toán ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát;

g) 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.

### **Điều 29. Điều chỉnh và loại trừ ảnh hưởng của giao dịch góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ vào công ty con**

#### 1. Nguyên tắc điều chỉnh:

- Khi góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ vào công ty con, công ty mẹ phải ghi nhận khoản đầu tư vào công ty con và thực hiện loại trừ giá trị khoản đầu tư vào công ty con, ghi nhận lợi thế thương mại (hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ nếu có).

- Trường hợp có chênh lệch giữa giá đánh giá lại với giá trị còn lại của tài sản mang đi góp vốn thì sẽ phát sinh lãi hoặc lỗ trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ. Tuy nhiên, khoản lãi, lỗ này được coi là chưa thực hiện nên phải bị loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

- Do lãi, lỗ phát sinh từ giao dịch này được coi là chưa thực hiện nên giá trị ghi sổ của tài sản trên Báo cáo tài chính hợp nhất sẽ khác cơ sở tính thuế của nó. Vì vậy, kế toán phải ghi nhận tài sản thuế hoãn lại hoặc thuế hoãn lại phải trả đối với các khoản chênh lệch tạm thời phát sinh từ giao dịch này.

- Do giá trị ghi sổ mới của tài sản trên báo cáo tài chính của bên mua khác so với giá trị ghi sổ ban đầu trên báo cáo tài chính của bên bán nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải điều chỉnh giá trị ghi sổ mới của tài sản về giá trị ghi sổ ban đầu, loại trừ ảnh hưởng của sự thay đổi trong hao mòn lũy kế và chi phí khấu hao.

#### 2. Phương pháp kế toán

- Việc loại trừ giá trị khoản đầu tư vào công ty con, ghi nhận lợi thế thương mại (hoặc lãi từ giao dịch mua rẻ nếu có) trong giao dịch góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ được thực hiện phù hợp với quy định tại mục I Chương này.

- Việc loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện, điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, hao mòn lũy kế, chi phí khấu hao, ghi nhận và hoàn nhập thuế hoãn lại được thực hiện tương tự như giao dịch bán tài sản cố định trong nội bộ tập đoàn.

### **Điều 30. Loại trừ cổ tức công ty mẹ được chia từ lợi nhuận sau ngày mua của công ty con**

1. 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. 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.

## 2. Trường hợp công ty con trả cổ tức bằng cổ phiếu:

a) Các công ty mẹ thuộc sở hữu Nhà nước nếu đã ghi tăng doanh thu hoạt động tài chính và giá trị khoản đầu tư trên báo cáo tài chính riêng thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải ghi giảm toàn bộ số doanh thu hoạt động tài chính (trong kỳ phát sinh) hoặc ghi giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (trong các kỳ sau) và ghi giảm giá trị khoản đầu tư đã ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng;

b) Các công ty mẹ không thuộc đối tượng tại điểm a nêu trên không được ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính trên báo cáo tài chính riêng;

c) Giá trị cổ phiếu công ty con phát hành thêm do trả cổ tức đang được trình bày tại chỉ tiêu “Vốn góp của chủ sở hữu” thuộc Bảng cân đối kế toán của công ty con được chuyển sang trình bày tại chỉ tiêu “Vốn khác của chủ sở hữu” thuộc Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

## 3. Bút toán điều chỉnh

a) Khi công ty con trả cổ tức sau ngày mua cho công ty mẹ bằng tiền, kế toán phải loại trừ cổ tức, lợi nhuận công ty mẹ được chia từ các công ty con phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này;

b) Trường hợp công ty con trả cổ tức sau ngày mua cho công ty mẹ bằng cổ phiếu:

- Trường hợp công ty mẹ không phải là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, công ty mẹ phản ánh giá trị số cổ phiếu nhận được là vốn khác của chủ sở hữu, ghi:

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu.

Có Vốn khác của chủ sở hữu.

- Trường hợp công ty mẹ là doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, nếu công ty mẹ đã hạch toán tăng doanh thu hoạt động tài chính và tăng giá trị khoản đầu tư ra ngoài doanh nghiệp tương ứng với số tiền cổ tức được chia trên báo cáo tài chính riêng thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh giảm doanh thu hoạt động tài chính và giá trị khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

Có Đầu tư vào công ty con.

### **Điều 31. Các khoản vay trong nội bộ**

1. 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.

2. 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 thuê tài chính ngắn hạn”, “Vay và nợ thuê tài chính dài hạn”, khoản mục “Phải thu về cho vay ngắn hạn”, “Phải thu về cho vay dài hạn khác” phải được loại trừ toàn bộ.

3. Trường hợp vay nội bộ để đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang:

- Các khoản chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hóa vào giá trị tài sản dở dang phải được loại trừ hoàn toàn.

- Trường hợp một đơn vị trong tập đoàn đi vay bên thứ ba (ngoài tập đoàn) để cho đơn vị khác cũng trong nội bộ tập đoàn vay lại thì số tiền trả lãi cho bên thứ ba được ghi nhận là chi phí tài chính trên báo cáo tài chính riêng của bên đi vay nhưng phải được vốn hóa trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Vì vậy, phải thực hiện bút toán điều chỉnh đối với khoản chi phí lãi vay đã ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Khoản mục “Doanh thu hoạt động tài chính” trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên cho vay phải được loại trừ. Trường hợp này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do giá trị ghi sổ của tài sản dở dang 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, số lợi nhuận chưa thực hiện này thông qua chi phí khấu hao sẽ 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.

4. 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.

5. Bút toán điều chỉnh

a) Loại trừ số dư tiền vay giữa các đơn vị trong tập đoàn, ghi:

Nợ Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn.

Nợ Vay và nợ thuê tài chính dài hạn.

Có Phải thu về cho vay ngắn hạn.

Có Phải thu về cho vay dài hạn.



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 doanh thu tài chính và chi phí tài chính phát sinh từ khoản vay trong nội bộ sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường:

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải 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;

c) Loại trừ doanh thu tài chính và lãi vay được vốn hóa phát sinh từ khoản vay trong nội bộ sử dụng cho hoạt động đầu tư, xây dựng, sản xuất tài sản dở dang:

c1) Trường hợp bên cho vay sử dụng vốn tự có để cho vay

- Trường hợp chi phí đi vay phát sinh từ các khoản vay nội bộ được vốn hóa vào giá trị tài sản 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 dở dang lũy kế đến thời điểm đầu kỳ báo cáo, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (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 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).

Có Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (lãi vay phát sinh trong kỳ được vốn hóa vào hàng tồn kho).

- Trên Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ việc loại trừ lãi vay trong nội bộ tập đoàn, ghi:

Nợ Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Có Chi phí thuế TNDN hoãn lại (số điều chỉnh trong kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số điều chỉnh lũy kế đến đầu kỳ).

- Khi tài sản hoàn thành, bàn giao đi vào hoạt động, chi phí lãi vay không tiếp tục được vốn hóa, khi loại trừ lãi vay nội bộ thực hiện theo quy định tại điểm b điều này.

- Trong các kỳ sau, khi tài sản đi vào hoạt động, kế toán phải loại trừ và thực hiện điều chỉnh giảm nguyên giá tài sản để loại trừ phần lãi vay nội bộ được vốn hóa,

điều chỉnh giảm chi phí khấu hao và hao mòn lũy kế, hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại và các điều chỉnh khác... tương tự như hướng dẫn trong phần loại trừ giao dịch mua, bán tài sản trong nội bộ tập đoàn của Thông tư này.

c2) Trường hợp bên cho vay sử dụng vốn vay riêng biệt từ bên thứ ba (ngoài tập đoàn) để cho một đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn vay lại:

- Bên cho vay phải hạch toán lãi vay trả cho bên thứ ba là chi phí tài chính; Bên đi vay vốn hóa khoản lãi vay phải trả nội bộ. Tuy nhiên, luồng tiền trả lãi nội bộ vẫn cần được phản ánh là được vốn hóa trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Vì vậy việc loại trừ lãi vay phát sinh trong nội bộ phải được thực hiện bằng cách ghi giảm chi phí tài chính, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

Có Chi phí tài chính.

- Kế toán không phải loại trừ các khoản lãi nội bộ, việc điều chỉnh đối với nguyên giá tài sản, khấu hao và hao mòn lũy kế, tài sản thuế hoãn lại được thực hiện như quy định tại mục c1, do bản chất khoản lãi vay được vốn hóa trên Báo cáo tài chính hợp nhất phát sinh từ khoản vay bên ngoài tập đoàn.

### **Điều 32. Điều chỉnh các khoản mục nội bộ khác**

1. Số dư các khoản mục phát sinh từ các giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn, như phải thu, phải trả, doanh thu chưa thực hiện, chi phí trả trước... phải được loại trừ hoàn toàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Kế toán cần lập Bảng tổng hợp và đối chiếu số dư các khoản mục phát sinh từ các giao dịch giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn sau đó thực hiện việc loại trừ.

3. Các khoản doanh thu, thu nhập, giá vốn, chi phí phát sinh từ các giao dịch khác trong nội bộ tập đoàn, như các khoản doanh thu hoạt động tài chính và chi phí tài chính phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, doanh thu cho thuê, cung cấp dịch vụ... trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

4. Bút toán điều chỉnh

Nợ Phải trả người bán ngắn hạn, dài hạn.

Nợ Phải trả ngắn hạn khác.

Nợ Chi phí phải trả ngắn hạn, dài hạn.

Nợ Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn, dài hạn.

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

...

Có Phải thu ngắn hạn, dài hạn của khách hàng.

Có Phải thu ngắn hạn, dài hạn khác.

Có Chi phí trả trước dài hạn.

Có Giá vốn hàng bán.

Có Chi phí tài chính.

...

### **Điều 33. Bút toán kết chuyển**

1. 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.

2. 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.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

3. 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 kỳ này.

Có Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

## **Chương III**

### **PHƯƠNG PHÁP XỬ LÝ CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG PHÁT SINH TỪ CÁC GIAO DỊCH TRONG NỘI BỘ TẬP ĐOÀN KHI LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT**

#### **MỤC 1**

### **PHƯƠNG PHÁP XỬ LÝ KHOẢN DỰ PHÒNG PHẢI THU KHÓ ĐÒI PHÁT SINH TỪ CÁC GIAO DỊCH TRONG NỘI BỘ TẬP ĐOÀN KHI LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT**

**Điều 34. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và trên Báo cáo tài chính của các công ty con (kể cả công ty con sở hữu gián tiếp) nếu khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn (giữa công ty mẹ và các công ty con, giữa các công ty con với nhau).

Riêng các khoản dự phòng phải thu khó đòi giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn và các công ty liên doanh, liên kết của tập đoàn vẫn được giữ nguyên và trình bày trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Công ty mẹ có trách nhiệm loại trừ toàn bộ số chi phí phát sinh trong kỳ liên quan đến số dự phòng phải thu khó đòi bị loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

3. Khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi phát sinh trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn phải được loại trừ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

4. Kế toán phải xác định ảnh hưởng từ việc loại trừ các khoản dự phòng phải thu khó đòi tới Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

5. Công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tổng hợp về các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn với các nội dung sau:

- Số dư đầu kỳ;
- Số dự phòng trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập trong kỳ;
- Số dư cuối kỳ;
- Thuế suất thuế TNDN đơn vị được hưởng.

**Điều 35. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng phải thu khó đòi phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn trên Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi được trích lập trong kỳ liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng được trích lập trong kỳ, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu ngắn hạn, dài hạn khó đòi.

Có Chi phí quản lý doanh nghiệp.

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng phải thu khó đòi trích lập trong kỳ nếu số dự phòng trích lập được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng trích lập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

## 2. Xử lý khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước

a) Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng, ghi:

Nợ Dự phòng phải thu ngắn hạn, dài hạn khó đòi.

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

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập từ kỳ trước nếu số dự phòng trích lập đã được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ trước của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng đã trích lập từ kỳ trước nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

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

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

## 3. Xử lý khoản hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi trong kỳ

a) Trường hợp phát sinh việc hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi liên quan đến các khoản phải thu trong nội bộ tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ khoản hoàn nhập dự phòng trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí quản lý doanh nghiệp.

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

b) Nếu khoản dự phòng đã trích lập từ kỳ trước chưa được hoàn nhập hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ số dư còn lại của khoản dự phòng theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều này;

c) Xử lý thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận thuế hoãn lại phải trả bằng toàn bộ số dư khoản dự phòng tại thời điểm đầu kỳ (chưa tính đến số được hoàn nhập trong kỳ này), ghi:

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

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Khi hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, kế toán phải ghi giảm số thuế hoãn lại phải trả bằng số dự phòng được hoàn nhập nhân (x) thuế suất thuế TNDN, ghi:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

## **MỤC 2**

### **PHƯƠNG PHÁP XỬ LÝ KHOẢN DỰ PHÒNG ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT**

**Điều 36. Nguyên tắc xử lý các khoản dự phòng liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết**

1. Đối với khoản đầu tư vào công ty con:

a) Do cấu trúc của tập đoàn là phức tạp, công ty con có thể được sở hữu trực tiếp hoặc gián tiếp nên khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải xác định tất cả các khoản dự phòng đã trích lập liên quan đến công ty con, như:

- Đối với công ty con sở hữu trực tiếp, khoản dự phòng đã trích lập là khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác.

- Đối với công ty con sở hữu gián tiếp, khoản dự phòng có thể được trích lập dưới hình thức dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác hoặc dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh;

b) Tất cả các khoản dự phòng có liên quan đến công ty con đã được trích lập trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ hoặc báo cáo tài chính của các công ty con khác đều được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (kể cả sở hữu trực tiếp và gián tiếp): Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải loại trừ toàn bộ số dự phòng tổn thất đầu tư do các công ty liên doanh, liên kết bị lỗ đã được trích lập trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và báo cáo tài chính của các công ty con khác trong nội bộ tập đoàn.

3. Các khoản chi phí tài chính hoặc ghi giảm chi phí tài chính (do hoàn nhập dự phòng) phát sinh tương ứng với số dự phòng được điều chỉnh trong kỳ cũng phải được loại trừ khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất.

4. Kế toán phải xác định ảnh hưởng từ việc loại trừ các khoản dự phòng đầu tư tài chính tới báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế hoãn lại phải trả phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

5. Công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tổng hợp về các khoản dự phòng đầu tư tài chính liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết với các nội dung sau:

- Số dư đầu kỳ; Số dự phòng trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập trong kỳ;
- Số dư cuối kỳ;
- Thuế suất thuế TNDN đơn vị được hưởng.

**Điều 37. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết**

1. Phương pháp xử lý dự phòng quy định tại điều này áp dụng cho cả dự phòng đầu tư tài chính dài hạn và dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (gọi chung là dự phòng đầu tư tài chính) liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết.

2. Xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính được trích lập trong kỳ

a) Đối với khoản dự phòng đầu tư tài chính được trích lập trong kỳ liên quan đến khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng được trích lập trong kỳ, ghi:

Nợ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn.

Có Chi phí tài chính;

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng đầu tư tài chính trích lập trong kỳ nếu số dự phòng trích lập được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng trích lập trong kỳ nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

3. Xử lý khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước

a) Đối với khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ số dự phòng đã trích lập từ các kỳ trước, ghi:

Nợ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn.

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

b) Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán ghi nhận thuế hoãn lại phải trả phát sinh từ việc loại trừ khoản dự phòng đầu tư tài chính đã trích lập từ kỳ trước nếu số dự phòng trích lập đã được tính là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ trước của đơn vị trích lập. Giá trị khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận bằng số dự phòng đã trích lập từ kỳ trước nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

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

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

#### 4. Xử lý khoản hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính trong kỳ

a) Trường hợp phát sinh việc hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết của tập đoàn, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán thực hiện bút toán điều chỉnh để loại trừ khoản hoàn nhập dự phòng trong kỳ, ghi:

Nợ Chi phí tài chính.

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

b) Nếu khoản dự phòng đã trích lập từ kỳ trước chưa được hoàn nhập hết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ số dư còn lại của khoản dự phòng theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều này;

c) Xử lý thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính:

- Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải ghi nhận thuế hoãn lại phải trả bằng toàn bộ số dư khoản dự phòng tại thời điểm đầu kỳ (chưa tính đến số được hoàn nhập trong kỳ này), ghi:

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

Có Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Khi hoàn nhập dự phòng đầu tư tài chính, kế toán phải ghi giảm số thuế hoãn lại phải trả bằng số dự phòng được hoàn nhập nhân (x) thuế suất thuế TNDN:

Nợ Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Có Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

### MỤC 3

## PHƯƠNG PHÁP XỬ LÝ KHOẢN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO KHI LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

### Điều 38. Nguyên tắc xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho

1. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải điều chỉnh số dư khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho (được lập trên Báo cáo tài chính riêng của các đơn vị trong nội bộ tập đoàn) đối với số hàng tồn kho mua từ các đơn vị trong nội bộ tập đoàn nhưng chưa bán ra bên ngoài tập đoàn tại thời điểm cuối kỳ.

2. Đối với dự phòng giảm giá hàng tồn kho, chỉ xem xét các khoản dự phòng đã trích lập cho số hàng tồn kho được mua trong nội bộ tập đoàn có dấu hiệu bị giảm giá so với giá trị ghi sổ của bên mua. Số dự phòng được chấp nhận trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất phải đảm bảo điều kiện khi cộng với giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho trên báo cáo tài chính của bên mua không lớn hơn giá gốc của hàng tồn kho đó tại bên bán.



### 3. Trường hợp bán hàng tồn kho lỗ

Trường hợp khi bán hàng tồn kho, bên bán xét thấy giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ nên chấp nhận bán hàng tồn kho với mức giá trị thuần có thể thực hiện được thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất không phải điều chỉnh khoản lỗ do bán hàng tồn kho vì đây là lỗ đã thực hiện. Nếu cuối kỳ, giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho tại bên mua lại tiếp tục giảm so với giá trị ghi sổ (giá mua) thì bên mua phải trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Trường hợp này, không phải điều chỉnh dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

### 4. Trường hợp bán hàng tồn kho lãi

Trường hợp bán hàng tồn kho có lãi, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ khoản lãi chưa thực hiện. Nếu cuối kỳ giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua hàng, bên mua sẽ trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, việc điều chỉnh khoản dự phòng này trên Báo cáo tài chính hợp nhất được xử lý như sau:

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua do giá trị hàng tồn kho được phản ánh trên Báo cáo tài chính hợp nhất là giá gốc tại bên bán.

- Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua và nhỏ hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải loại bỏ phần giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua tương ứng với khoản lãi chưa thực hiện. Chỉ phần chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối kỳ nhỏ hơn giá gốc tại bên bán mới được trình bày trên chỉ tiêu dự phòng giảm giá hàng tồn kho của Báo cáo tài chính hợp nhất.

5. Việc ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

## **Điều 39. Phương pháp kế toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá trị ghi sổ của bên mua nhưng lớn hơn giá gốc của bên bán, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải loại trừ toàn bộ giá trị khoản dự phòng đã trích lập trên báo cáo tài chính riêng của bên mua, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

Có Giá vốn hàng bán.

2. Đối với số dự phòng giảm giá hàng tồn kho trích lập từ các kỳ trước, nếu lượng hàng tồn kho này đến kỳ sau vẫn chưa được bán cho một bên thứ ba bên ngoài tập đoàn và khoản dự phòng chưa được hoàn nhập, ghi:

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

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

3. Khi hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Điều chỉnh số hoàn nhập dự phòng trong kỳ.

Nợ Giá vốn hàng bán.

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

- Điều chỉnh số dư dự phòng chưa hoàn nhập hết.

Nợ Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

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

4. Các bút toán ghi nhận và hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả liên quan đến khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện tương tự như đối với dự phòng phải thu khó đòi và dự phòng đầu tư tài chính.

#### MỤC 4

### PHƯƠNG PHÁP XỬ LÝ KHOẢN DỰ PHÒNG BẢO HÀNH SẢN PHẨM HÀNG HÓA, CÔNG TRÌNH XÂY DỰNG KHI LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

**Điều 40. Nguyên tắc xử lý khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa và bảo hành công trình xây dựng**

1. Khi doanh nghiệp bán hàng hóa hoặc công trình xây dựng, doanh nghiệp phải trích dự phòng bảo hành nếu hàng hóa hoặc công trình xây dựng có hỏng hóc, sai sót. Việc bảo hành có thể được thực hiện bởi bản thân doanh nghiệp, thuê một đơn vị trong nội bộ tập đoàn hoặc thuê ngoài. Khi trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng có thể doanh nghiệp chưa xác định được nghĩa vụ bảo hành có thực tế xảy ra hay không và đơn vị thực hiện việc bảo hành. Vì vậy, khi trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa, công trình xây dựng không cần phải điều chỉnh trên BCTC hợp nhất.

2. Khi việc bảo hành sản phẩm hàng hóa, công trình xây dựng xảy ra, nếu doanh nghiệp tự thực hiện việc bảo hành hoặc thuê một bên thứ ba bên ngoài tập đoàn thực hiện việc bảo hành thì toàn bộ doanh thu và chi phí phát sinh đều không phải là các giao dịch trong nội bộ tập đoàn nên không thực hiện điều chỉnh trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

3. Trường hợp doanh nghiệp thuê một đơn vị trong tập đoàn thực hiện việc bảo hành thì sẽ phát sinh giao dịch nội bộ do bên thực hiện bảo hành ghi nhận doanh thu, bên thuê bảo hành phát sinh chi phí. Trường hợp này cần phải loại trừ các khoản mục doanh thu, chi phí trong nội bộ tập đoàn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

4. Doanh nghiệp không ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh liên quan đến các khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa, bảo hành công trình xây dựng.

**Điều 41. Phương pháp kế toán khoản dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa và bảo hành công trình xây dựng**

1. Đối với bảo hành sản phẩm, hàng hóa, nếu các đơn vị trong nội bộ tập đoàn thực hiện việc bảo hành, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Có Chi phí bán hàng (nếu bảo hành phát sinh trong kỳ lập dự phòng).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (nếu phát sinh trong kỳ sau).

2. Đối với bảo hành công trình xây dựng, nếu các đơn vị trong nội bộ tập đoàn thực hiện việc bảo hành, ghi:

Nợ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Có Giá vốn hàng bán (nếu bảo hành phát sinh trong kỳ lập dự phòng).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (nếu phát sinh trong kỳ sau).

**Chương IV**  
**HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH**  
**CỦA TẬP ĐOÀN ĐA CẤP VÀ SỞ HỮU CHÉO**

**MỤC 1**  
**QUY ĐỊNH CHUNG**

**Điều 42. Xác định quyền biểu quyết, giá phí khoản đầu tư, lợi ích của công ty mẹ và lợi ích cổ đông không kiểm soát trong tập đoàn đa cấp**

1. Khi xác định quyền biểu quyết của công ty mẹ trong công ty con cấp 2, kế toán phải xem xét tổng hợp quyền biểu quyết của cả công ty mẹ và các công ty khác do trên báo cáo tài chính riêng của các đơn vị trong tập đoàn có thể khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 đang được trình bày như khoản đầu tư vào công ty liên doanh, công ty liên kết hoặc khoản đầu tư thông thường.

2. Trường hợp công ty mẹ không nắm giữ 100% vốn tại công ty con cấp 1, việc xác định giá phí khoản đầu tư và lợi ích của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được thực hiện như sau:

- Giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con cấp 2 bao gồm giá phí khoản đầu tư trực tiếp và giá phí khoản đầu tư gián tiếp của công ty mẹ (thông qua các công ty con cấp 1 khác). Giá phí khoản đầu tư gián tiếp vào công ty con cấp 2 được xác định theo tỷ lệ nắm giữ của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con cấp 1.

Lợi ích của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 bao gồm lợi ích trực tiếp và lợi ích gián tiếp. Khoản lợi ích gián tiếp của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được xác định bằng tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của công ty mẹ trong công ty con cấp 1 nhân (x) với tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2 (trừ khi có thỏa thuận khác giữa các cổ đông).

3. Lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 gồm lợi ích trực tiếp và lợi ích gián tiếp (trong trường hợp công ty mẹ không kiểm soát 100% công ty con cấp 1) và phần lợi ích này có thể cao hơn phần lợi ích thuộc sở hữu của công ty mẹ. Lợi ích gián tiếp của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định bằng tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 nhân (x) với tỷ lệ nắm giữ tài sản thuần của công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2 (trừ khi có thỏa thuận khác giữa các cổ đông).

### **Điều 43. Phương pháp hợp nhất**

1. Quy trình, nguyên tắc, phương pháp và kỹ thuật hợp nhất báo cáo tài chính đối với các công ty con cấp 2 được thực hiện tương tự như đối với công ty con cấp 1. Ngoài ra, khi hợp nhất các công ty con cấp 2, công ty mẹ thực hiện thêm một số điều chỉnh theo quy định tại chương này.

2. Công ty mẹ được lựa chọn một trong 2 phương pháp sau để hợp nhất các công ty con cấp 2

a) Phương pháp trực tiếp: Công ty mẹ hợp nhất trực tiếp với báo cáo tài chính của công ty con cấp 2. Phương pháp này thường được sử dụng khi:

- Công ty con cấp 2 là công ty liên doanh, liên kết của công ty con cấp 1 nhưng công ty con đó chịu sự kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ;

- Công ty con cấp 2 là công ty con của công ty con cấp 1 nhưng công ty con cấp 1 không thuộc đối tượng bắt buộc phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của pháp luật.

b) Phương pháp gián tiếp: Công ty con cấp 2 được hợp nhất với công ty con cấp 1 để tạo ra một Báo cáo tài chính hợp nhất, sau đó báo cáo này lại được hợp nhất với báo cáo của công ty mẹ để có được Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn.

**MỤC 2**  
**HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH**  
**CỦA CÔNG TY CON CẤP 2 KHÔNG ĐƯỢC SỞ HỮU CHÉO**  
**BỞI CÁC ĐƠN VỊ KHÁC TRONG NỘI BỘ TẬP ĐOÀN**

**Điều 44. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp gián tiếp**

1. Khi hợp nhất Báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp gián tiếp, công ty mẹ sử dụng Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1. Nếu công ty mẹ không nắm giữ 100% công ty con cấp 1 thì khi công ty mẹ cần điều chỉnh lại lợi thế thương mại và lợi ích cổ đông không kiểm soát với nguyên tắc như sau:

- Nếu công ty mẹ không nắm giữ 100% công ty con cấp 1 thì giá phí khoản đầu tư của cổ đông mẹ vào công ty con cấp 2 chỉ tương ứng với phần sở hữu của công ty mẹ trong công ty con cấp 1, phần giá phí còn lại của khoản đầu tư thuộc về cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1.

Ví dụ: Công ty mẹ nắm giữ 80% tài sản thuần của công ty con cấp 1, công ty con cấp 1 đầu tư 10 tỷ đồng vào con cấp 2. Trong trường hợp này, thực chất cổ đông mẹ chỉ đầu tư 8 tỷ đồng vào con cấp 2, giá trị khoản đầu tư còn lại 2 tỷ đồng là phần của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 đầu tư vào công ty con cấp 2.

- Khoản lợi thế thương mại phát sinh liên quan đến công ty con cấp 2 trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 được xác định là tổng giá phí của khoản đầu tư của công ty con cấp 1 trừ đi (-) giá trị hợp lý tài sản thuần của công ty con cấp 2 do công ty con cấp 1 nắm giữ, dẫn đến lợi thế thương mại trong Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 sẽ bao gồm cả phần của cổ đông không kiểm soát.

Tuy nhiên, lợi thế thương mại được trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ chỉ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ, vì vậy phần lợi thế thương mại tương ứng với phần của cổ đông không kiểm soát trong con cấp 1 phải được ghi giảm kèm theo đó phần lợi ích cổ đông không kiểm soát cũng bị ghi giảm.

2. Bút toán điều chỉnh:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi thế thương mại.

**Điều 45. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 theo phương pháp trực tiếp**

Theo phương pháp trực tiếp, công ty mẹ sẽ hợp nhất trực tiếp báo cáo tài chính của công ty con cấp 2 mà không thông qua báo cáo tài chính của công ty con cấp 1.

Trường hợp này ngoài quy trình hợp nhất thông thường theo quy định, công ty mẹ cần thực hiện một số điều chỉnh bổ sung như sau:

1. Xác định lợi thế thương mại trong công ty con cấp 2

a) Giá phí của khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được xác định là phần sở hữu của công ty mẹ trong giá phí khoản đầu tư của công ty con cấp 1 khi mua công ty con cấp 2;

b) Tài sản thuần công ty mẹ nắm giữ trong công ty con cấp 2 được xác định theo tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ trong công ty con cấp 1 nhân với (x) tỷ lệ sở hữu của công ty con cấp 1 trong công ty con cấp 2.

2. Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2

Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2 được xác định là tổng lợi ích cổ đông không kiểm soát trực tiếp và gián tiếp.

3. Loại trừ giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1

Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ, giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 phải được phân bổ và loại trừ tương ứng với phần sở hữu của cổ đông mẹ và các cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1. Việc loại trừ giá phí khoản đầu tư của công ty mẹ trong công ty con cấp 2 được thực hiện bình thường, việc loại trừ giá phí của cổ đông không kiểm soát được thực hiện như sau:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Đầu tư vào công ty con (phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 nắm giữ tại công ty con cấp 2).

4. Xử lý giao dịch nội bộ và số dư trong công ty con cấp 2

Về nguyên tắc, các bút toán điều chỉnh cho các giao dịch nội bộ với công ty con cấp 2 cũng tương tự như với công ty con cấp 1. Tuy nhiên công ty mẹ cần xem xét việc điều chỉnh lại lợi ích cổ đông không kiểm soát do ảnh hưởng của việc loại trừ lãi, lỗ từ các giao dịch nội bộ như sau:

a) Lợi ích cổ đông không kiểm soát

Khi công ty con cấp 2 bán hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ cho một đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận nằm trong hàng tồn kho được xem là chưa thực hiện nếu bên mua chưa bán ra ngoài tập đoàn. Trường hợp này, lãi hoặc lỗ chưa thực hiện phải được điều chỉnh cho lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 2.

- Trường hợp lợi ích cổ đông không kiểm soát phải điều chỉnh giảm do loại trừ lãi chưa thực hiện, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp lợi ích cổ đông không kiểm soát được điều chỉnh tăng do loại trừ lỗ chưa thực hiện, ghi:

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

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát;

b) Cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2

- Khi công ty con cấp 2 trả cổ tức cho công ty con cấp 1, công ty mẹ phải thực hiện bút toán loại trừ cổ tức đã trả bởi công ty con cấp 2, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

- Do đã ghi giảm báo cáo kết quả kinh doanh của công ty con cấp 1 đối với phần cổ tức nhận từ công ty con cấp 2 nên lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con cấp 1 cũng phải được ghi giảm tương ứng theo tỷ lệ, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát.

5. Giao dịch trước ngày mua là giao dịch công ty con cấp 1 mua và nắm giữ quyền kiểm soát trong công ty con cấp 2 trước khi công ty mẹ mua và kiểm soát công ty con cấp 1. Trong trường hợp này, công ty con cấp 2 không bị kiểm soát bởi công ty mẹ cho đến khi công ty mẹ mua công ty con cấp 1 và vì vậy lợi nhuận thu được bởi công ty con cấp 2 trước khi công ty mẹ mua công ty con cấp 1 được coi là lợi nhuận trước ngày mua xét trên phương diện cả tập đoàn. Vì vậy, khi xác định lợi thế thương mại, công ty mẹ phải căn cứ vào giá trị tài sản thuần của công ty con cấp 2 tại ngày mua công ty con cấp 1.

### MỤC 3

#### **HỢP NHẤT BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÔNG TY CON ĐƯỢC SỞ HỮU CHÉO BỞI CÁC ĐƠN VỊ TRONG TẬP ĐOÀN**

**Điều 46. Hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con cấp 1 đồng thời là công ty liên doanh, liên kết hoặc có vốn góp của các đơn vị khác trong tập đoàn**

1. Nguyên tắc hợp nhất báo cáo tài chính: Công ty mẹ phải tuân thủ đầy đủ quy trình hợp nhất báo cáo tài chính như đối với các công ty con khác, ngoài ra thực hiện thêm một số nguyên tắc sau:

a) Xác định lợi ích của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát:

- Công ty mẹ phải xác định tỷ lệ phần sở hữu trong công ty con bằng tổng phần sở hữu trực tiếp và gián tiếp;

- Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con bằng tổng phần sở hữu trực tiếp và gián tiếp.

b) Khi loại trừ khoản đầu tư, xác định lợi thế thương mại và những vấn đề khác có liên quan, công ty mẹ phải áp dụng các nguyên tắc được quy định tại Điều 53 Thông tư này;

c) Trường hợp Báo cáo tài chính của các đơn vị khác trong tập đoàn trình bày khoản đầu tư vào công ty con là đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu thì khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải điều chỉnh toàn bộ ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.

## 2. Phương pháp hợp nhất

a) Loại trừ khoản đầu tư của tập đoàn trong công ty con

- Loại trừ khoản đầu tư của mẹ vào con.

Nợ Vốn góp của chủ sở hữu (tỷ lệ sở hữu của tập đoàn trong công ty con)

Nợ Lợi thế thương mại.

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (phần sở hữu gián tiếp của cổ đông không kiểm soát trong công ty con).

Có Đầu tư vào công ty con (BCTC mẹ).

Có Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (trên Báo cáo tài chính của các đơn vị trong nội bộ tập đoàn).

Có Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác.

Có Lãi từ giao dịch mua rẻ.

- Ngoài ra, nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả của công ty con tại ngày mua thì công ty mẹ phải điều chỉnh giá trị tài sản và nợ phải trả theo giá trị ghi sổ và ghi nhận phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong khoản chênh lệch này như quy định tại Điều 15 Thông tư này.

- Sau khi ghi nhận tài sản và nợ phải trả theo giá trị hợp lý, công ty mẹ tiếp tục thực hiện việc điều chỉnh chi phí khấu hao của TSCĐ, bất động sản đầu tư và ghi nhận thuế hoãn lại (nếu có) theo quy định tại Điều 18 và 19 Thông tư này;

b) Tách lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ trong công ty con.

Nợ các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu (tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp).

Có lợi ích cổ đông không kiểm soát;



c) Xác định lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh từ lợi nhuận sau thuế trong kỳ:

- Trường hợp công ty con có lãi.

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (theo tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp).

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

- Trường hợp công ty con bị lỗ.

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (theo tỷ lệ sở hữu trực tiếp và gián tiếp);

d) Nếu báo cáo tài chính của các đơn vị khác trong tập đoàn phản ánh khoản đầu tư vào công ty con dưới dạng đầu tư vào liên doanh, liên kết, khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải thực hiện loại trừ toàn bộ ảnh hưởng của sự thay đổi trong giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Nếu báo cáo tài chính dùng để hợp nhất của các đơn vị trong tập đoàn đã điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công ty mẹ phải loại trừ khoản đã điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ Phân lãi hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết (số điều chỉnh trong kỳ tính vào báo cáo kết quả kinh doanh).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số điều chỉnh vào báo cáo kết quả kinh doanh lũy kế đến đầu kỳ).

Nợ Chênh lệch tỷ giá hối đoái (Số lũy kế đến cuối kỳ - nếu có).

Nợ Chênh lệch đánh giá lại tài sản (Số lũy kế đến cuối kỳ - nếu có).

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

- Nếu báo cáo tài chính dùng để hợp nhất của các đơn vị trong tập đoàn đã điều chỉnh giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công ty mẹ phải loại trừ khoản đã điều chỉnh giảm bằng bút toán ngược lại với bút toán trên;

đ) Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát do ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu

- Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát đầu kỳ do điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu liên quan.

- + Nếu điều chỉnh tăng ghi ngược lại bút toán trên.
- Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ do điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.
- + Nếu điều chỉnh giảm:
  - Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.
  - Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần lãi, hoặc lỗ trong kỳ của công ty liên doanh, liên kết đã bị ghi giảm).
- Có các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu có liên quan (Phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát tương ứng với phần được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu của công ty liên doanh, liên kết đã bị ghi giảm).
- + Nếu điều chỉnh tăng ghi ngược lại bút toán trên.

## **Chương V**

### **TÁI CẤU TRÚC TẬP ĐOÀN**

#### **Điều 47. Các hình thức tái cấu trúc tập đoàn**

1. Việc tái cấu trúc tập đoàn dẫn đến sự thay đổi trong tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ trong các công ty con hoặc thay đổi trong cơ cấu sở hữu của tập đoàn.
2. Việc tái cấu trúc tập đoàn có thể thực hiện dưới các hình thức:
  - a) Công ty mẹ thoái một phần hoặc toàn bộ vốn đầu tư vào công ty con (thoái đầu tư);
  - b) Công ty con huy động thêm vốn góp từ các chủ sở hữu dẫn đến tỷ lệ sở hữu của công ty mẹ và cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con thay đổi;
  - c) Chuyển giao toàn bộ hoặc một phần vốn của một công ty con cho một (hoặc nhiều) đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn, như việc công ty con cấp 1 bán một công ty con cấp 2 cho công ty mẹ hoặc công ty mẹ bán một công ty con cho một công ty con khác (giao dịch hợp nhất kinh doanh dưới sự kiểm soát chung).

## **MỤC 1**

### **THOÁI ĐẦU TƯ**

#### **Điều 48. Nguyên tắc trình bày khoản đầu tư vào công ty con sau khi thoái vốn và ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn tại công ty con**

1. Công ty mẹ được coi là thoái đầu tư khi bán toàn bộ hoặc một phần vốn đầu tư tại công ty con cho một (hoặc nhiều) bên thứ ba độc lập bên ngoài tập đoàn.

Các trường hợp thoái vốn cho các đơn vị khác trong nội bộ tập đoàn không được coi là thoái đầu tư.

2. Trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn tại công ty con nhưng vẫn giữ quyền kiểm soát, công ty mẹ phải hợp nhất Báo cáo tài chính của công ty con và ghi nhận kết quả của việc thoái vốn vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

3. Trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn nắm giữ tại công ty con, sau khi thoái vốn công ty mẹ mất quyền kiểm soát và công ty con trở thành công ty liên doanh, liên kết của tập đoàn thì công ty mẹ phải trình bày khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết đó theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Kết quả của việc thoái vốn được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

4. Trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn nắm giữ tại công ty con, sau khi thoái vốn công ty mẹ mất quyền kiểm soát và công ty con trở thành khoản đầu tư thông thường của tập đoàn thì công ty mẹ phải trình bày khoản đầu tư đó theo quy định của Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán doanh nghiệp. Kết quả của việc thoái vốn được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

5. Trường hợp công ty mẹ thoái toàn bộ vốn tại công ty con thì kết quả của việc thoái vốn được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất nếu công ty mẹ vẫn còn các công ty con khác và phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Nếu công ty mẹ có duy nhất một công ty con và thoái toàn bộ vốn tại công ty con đó thì sau khi thoái vốn, công ty mẹ không phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất. Kết quả từ việc thoái vốn chính là số được ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ.

#### **Điều 49. Nguyên tắc xác định kết quả của việc thoái vốn trên Báo cáo tài chính hợp nhất**

1. Trong Báo cáo tài chính hợp nhất, khoản lãi, lỗ khi thoái vốn tại công ty con được xác định là chênh lệch giữa khoản công ty mẹ thu được từ việc thoái vốn trừ đi (-) phần tài sản thuần của công ty con được công ty mẹ chuyển giao cho các bên khác và phần lợi thế thương mại chưa được phân bổ đến thời điểm công ty mẹ thoái vốn.

2. Tài sản phi tiền tệ, công cụ vốn hoặc công cụ nợ công ty mẹ thu được từ việc thoái vốn tại công ty con phải được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày giao dịch.

#### **Điều 50. Thủ tục kế toán khi thoái vốn đầu tư vào công ty con**

1. Khi thoái vốn đầu tư vào công ty con, công ty mẹ phải căn cứ vào Báo cáo tài chính của công ty con tại thời điểm thoái vốn, nếu công ty con là công ty mẹ thì căn cứ vào Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con. Trường hợp công ty con

không thể lập được Báo cáo tài chính tại thời điểm bị công ty mẹ thoái vốn thì công ty mẹ căn cứ vào Báo cáo tài chính quý gần nhất của công ty con sau đó điều chỉnh cho các giao dịch trọng yếu phát sinh kể từ thời điểm cuối quý gần nhất đến thời điểm thoái vốn.

2. Trường hợp sau khi thoái một phần vốn công ty mẹ vẫn nắm giữ quyền kiểm soát đối với công ty con

a) Công ty mẹ phải xác định giá trị ghi sổ tài sản thuần của công ty con được chuyển nhượng cho cổ đông không kiểm soát bằng cách lấy giá trị tài sản thuần của công ty con tại thời điểm thoái vốn nhân với (x) tỷ lệ vốn bị chuyển nhượng;

b) Công ty mẹ xác định số lợi thế thương mại được ghi giảm bằng cách lấy số lợi thế thương mại còn chưa được phân bổ tại thời điểm thoái vốn nhân với (x) tỷ lệ vốn bị thoái trên tổng số vốn nắm giữ tại công ty con;

c) Loại bỏ kết quả từ việc thoái vốn được ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ. Khoản lãi, lỗ ghi nhận trên Báo cáo tài chính hợp nhất được xác định là chênh lệch giữa số thu từ việc thoái vốn và giá trị tài sản thuần chuyển nhượng cho cổ đông không kiểm soát cộng với số lợi thế thương mại được ghi giảm;

d) Công ty mẹ lập bút toán thoái vốn để:

- Ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn tính trên cơ sở hợp nhất vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này”;

- Điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát nắm giữ tại công ty con;

- Ghi giảm số lợi thế thương mại tương ứng với tỷ lệ vốn bị thoái.

e) Sau khi thoái vốn, định kỳ công ty mẹ vẫn phải hợp nhất toàn bộ tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu và kết quả kinh doanh của công ty con. Lợi ích cổ đông không kiểm soát phát sinh trong kỳ được xác định gồm 2 phần:

- Phần lợi ích cổ đông không kiểm soát từ thời điểm đầu kỳ báo cáo đến thời điểm thoái vốn: Được xác định trên cơ sở lấy tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát trước thời điểm thoái vốn nhân với kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ báo cáo đến thời điểm thoái vốn;

- Phần lợi ích cổ đông không kiểm soát từ thời điểm thoái vốn đến thời điểm cuối kỳ báo cáo: Được xác định trên cơ sở lấy tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát sau thời điểm thoái vốn nhân với kết quả kinh doanh của công ty con từ thời điểm thoái vốn đến cuối kỳ báo cáo.

3. Trường hợp sau khi thoái một phần vốn công ty mẹ mất quyền kiểm soát đối với công ty con, công ty con trở thành công ty liên kết của công ty mẹ

a) Công ty mẹ phải xác định giá trị ghi sổ tài sản thuần của công ty con được chuyển nhượng bằng cách lấy giá trị tài sản thuần của công ty con tại thời điểm thoái vốn nhân với (x) tỷ lệ vốn bị chuyển nhượng;

b) Khoản lãi, lỗ ghi nhận trên Báo cáo tài chính hợp nhất được xác định là chênh lệch giữa số thu từ việc thoái vốn và giá trị tài sản thuần chuyển nhượng cộng với số lợi thế thương mại được ghi giảm (là toàn bộ số lợi thế thương mại còn chưa phân bổ);

c) Xác định giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu: Là giá trị ghi sổ còn lại của khoản đầu tư trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ sau đó điều chỉnh theo tỷ lệ tương ứng cho những thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết kể từ ngày đầu tư (ngày kiểm soát công ty con trước đây) đến ngày báo cáo;

d) Loại bỏ kết quả từ việc thoái vốn được ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn trên cơ sở hợp nhất vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất. Kế toán có thể lựa chọn một trong hai phương pháp sau để thực hiện tùy thuộc vào thời điểm thoái vốn:

- Trường hợp thời điểm thoái vốn cách xa thời điểm lập báo cáo: Do công ty con đã trở thành công ty liên kết nên trên Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ không tiếp tục hợp nhất toàn bộ công ty con mà chỉ hợp nhất kết quả của công ty con kể từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn. Báo cáo tài chính của công ty mẹ được sử dụng để hợp nhất là Báo cáo tài chính đã ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn tại công ty con. Khi áp dụng phương pháp này, công ty mẹ phải:

+ Lập bút toán để điều chỉnh khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu (điều chỉnh lũy kế đến thời điểm thoái vốn và điều chỉnh cho những thay đổi phát sinh sau thời điểm thoái vốn);

+ Lập bút toán điều chỉnh kết quả thoái vốn được ghi nhận trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ về mức được ghi nhận trên Báo cáo tài chính hợp nhất;

+ Hợp nhất kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn mất quyền kiểm soát.

- Trường hợp thời điểm thoái vốn gần với thời điểm lập báo cáo: Do công ty mẹ phải hợp nhất hầu như toàn bộ kết quả kinh doanh của công ty con nên có thể áp dụng phương pháp hợp nhất toàn bộ (cả Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh), sau đó sử dụng bút toán thoái vốn để loại công ty con ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất. Báo cáo tài chính của công ty mẹ được sử dụng để hợp nhất là Báo cáo tài chính riêng trên cơ sở đã loại trừ toàn bộ ảnh hưởng của việc thoái vốn tại công ty con, Khi áp dụng phương pháp này, công ty mẹ phải:

+ Khôi phục lại trên Bảng cân đối kế toán riêng giá trị khoản đầu tư vào công ty con tại thời điểm trước khi thoái vốn và loại bỏ toàn bộ kết quả từ việc thoái vốn được xác định trên Báo cáo tài chính riêng;

+ Công ty mẹ hợp nhất công ty con như vẫn còn quyền kiểm soát;

+ Công ty mẹ sử dụng bút toán thoái vốn để: Loại bỏ toàn bộ tài sản, nợ phải trả của công ty con; Xóa sổ lợi thế thương mại và lợi ích cổ đông không kiểm soát; Ghi nhận giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu và ghi nhận kết quả thoái vốn trên cơ sở hợp nhất.

e) Trường hợp trước đây công ty mẹ đã thoái một phần vốn tại công ty con và đã ghi nhận kết quả từ việc thoái phần vốn đó trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất, nay thoái thêm một phần vốn đầu tư tại công ty con dẫn đến mất quyền kiểm soát thì công ty mẹ phải kết chuyển phần lãi, lỗ đã ghi nhận trước đây trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối sang Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

**Điều 51. Phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn đầu tư tại công ty con nhưng vẫn nắm giữ quyền kiểm soát**

1. Loại bỏ lãi, lỗ thoái vốn trên Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (để loại bỏ lãi).

Nợ Đầu tư vào công ty con (để khôi phục lại khoản đầu tư ban đầu).

Có Chi phí tài chính (để loại bỏ lỗ).

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (số tiền cổ đông không kiểm soát đã chi ra để mua lại phần vốn của công ty con).

2. Ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn trên cơ sở hợp nhất, ghi giảm lợi thế thương mại và điều chỉnh lợi ích cổ đông không kiểm soát:

- Nếu kết quả từ việc thoái vốn là lãi, ghi:

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát (chênh lệch giữa số tiền cổ đông không kiểm soát bỏ ra và phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con tăng thêm).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số lãi).

Có Lợi thế thương mại (số ghi giảm).

- Nếu kết quả từ việc thoái vốn là lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (số lỗ).

Có Lợi thế thương mại (số ghi giảm).

Có Lợi ích cổ đông không kiểm soát (chênh lệch giữa số tiền cổ đông không kiểm soát bỏ ra và phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con tăng thêm).

3. Công ty mẹ phải hợp nhất Báo cáo tài chính của công ty con bị thoái vốn theo quy định do vẫn nắm giữ quyền kiểm soát đối với công ty con, các bút toán hợp nhất khác được thực hiện theo quy định tại Thông tư này.

**Điều 52. Phương pháp kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái một phần vốn đầu tư tại công ty con dẫn đến mất quyền kiểm soát**

1. Trường hợp công ty con trở thành công ty liên doanh, liên kết

1.1. Trường hợp thời điểm thoái vốn cách xa thời điểm lập báo cáo, kế toán chỉ hợp nhất kết quả kinh doanh từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn mà không hợp nhất toàn bộ tài sản thuần của công ty con, công ty mẹ thực hiện các bút toán điều chỉnh như sau:

a) Căn cứ vào thay đổi lũy kế trong vốn chủ sở hữu của công ty con kê từ ngày kiểm soát đến thời điểm đầu kỳ, kế toán điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết theo tỷ lệ nắm giữ còn lại tại công ty liên kết, ghi:

- Trường hợp điều chỉnh tăng khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

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

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đến cuối kỳ trước.

Có các chỉ tiêu khác thuộc vốn chủ sở hữu.

- Trường hợp điều chỉnh giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối đến cuối kỳ trước.

Nợ các chỉ tiêu khác thuộc vốn chủ sở hữu.

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

b) Căn cứ vào kết quả kinh doanh của công ty liên kết từ thời điểm thoái vốn đến thời điểm cuối kỳ, kế toán điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết phát sinh trong kỳ theo tỷ lệ nắm giữ còn lại tại công ty liên kết, ghi:

- Trường hợp công ty liên kết có lãi, kế toán điều chỉnh tăng khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

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

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

- Trường hợp công ty liên kết lỗ, kế toán điều chỉnh giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

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

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

c) Hợp nhất kết quả kinh doanh từ thời điểm đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn và loại bỏ lãi, lỗ trên Báo cáo tài chính riêng để ghi nhận lãi, lỗ trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

c1) Trường hợp kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn là lãi:

- Trường hợp mức lãi trên Báo cáo tài chính riêng cao hơn mức lãi xác định trên cơ sở hợp nhất, ghi:

Nợ các khoản mục chi phí (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (BCKQKD).

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (số điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết phần lãi từ việc thoái vốn).

Có các khoản mục doanh thu, thu nhập khác (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số lãi thoái vốn phải được điều chỉnh tăng lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của kỳ trước trên BCTC hợp nhất).

- Trường hợp mức lãi trên Báo cáo tài chính riêng thấp hơn mức lãi xác định trên cơ sở hợp nhất, ghi:

Nợ các khoản mục chi phí (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (BCKQKD).

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (số điều chỉnh tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (số lãi thoái vốn phải được điều chỉnh giảm lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của kỳ trước trên BCTCHN).

Có Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết lãi thoái vốn trong kỳ).

Có các khoản mục doanh thu, thu nhập khác (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

c2) Trường hợp kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn là lỗ: Kế toán thực hiện các bút toán tương tự như trường hợp trên nhưng ghi Có chỉ tiêu “Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết”.

1.2. Trường hợp thời điểm thoái vốn gần thời điểm lập báo cáo, kế toán hợp nhất toàn bộ tài sản thuần của công ty con và thực hiện các bút toán hợp nhất như sau:



a) Điều chỉnh lại Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ như chưa thoái vốn tại công ty con;

b) Cộng ngang Báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con bị thoái vốn;

c) Thực hiện các bút toán hợp nhất thông thường theo quy định tại Thông tư này, như: Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con; Phân bổ lợi thế thương mại, tách lợi ích cổ đông không kiểm soát, Loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện và số dư các khoản mục nội bộ...;

d) Thực hiện bút toán thoái vốn để ghi nhận kết quả thoái vốn trên Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi nhận giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết; Xóa sổ lợi thế thương mại và lợi ích cổ đông không kiểm soát; loại bỏ toàn bộ tài sản và nợ phải trả của công ty con bị thoái vốn khỏi BCTC hợp nhất.

- Trường hợp thoái vốn có lãi, ghi:

Nợ số tiền thu từ việc thoái vốn.

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo phương pháp vốn chủ).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Nợ các khoản mục nợ phải trả.

Có các khoản mục tài sản.

Có Lợi thế thương mại (số chưa phân bổ hết).

Có Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết lãi thoái vốn).

- Trường hợp thoái vốn lỗ, ghi:

Nợ số tiền thu từ việc thoái vốn.

Nợ Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo phương pháp vốn chủ).

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Nợ Chi phí tài chính (Lỗ thoái vốn).

Nợ các khoản mục nợ phải trả.

Có các khoản mục tài sản.

Có Lợi thế thương mại (số chưa phân bổ hết);

e) Loại trừ phần doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh kể từ thời điểm thoái vốn đến thời điểm báo cáo:

Nợ các khoản doanh thu, thu nhập (từ thời điểm thoái vốn đến cuối kỳ).

Nợ Lợi nhuận sau thuế (điều chỉnh giảm lãi).

Có các khoản mục chi phí (từ thời điểm thoái vốn đến cuối kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế (điều chỉnh giảm lỗ).

2. Trường hợp công ty con trở thành khoản đầu tư thông thường (nhà đầu tư không có ảnh hưởng đáng kể hoặc quyền đồng kiểm soát):

Việc thoái vốn thực hiện tương tự như nguyên tắc tại khoản 1 Điều này. Tuy nhiên do khoản đầu tư thông thường được ghi nhận theo phương pháp giá gốc, kế toán không điều chỉnh giá trị khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu, vì vậy các bút toán điều chỉnh như tại tiết a,b điểm 1.1 khoản 1 Điều này không phải thực hiện.

3. Trường hợp trước đây công ty mẹ đã thoái một phần vốn tại công ty con và đã ghi nhận kết quả từ việc thoái phần vốn đó trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất, nay thoái thêm một phần vốn đầu tư tại công ty con dẫn đến mất quyền kiểm soát thì công ty mẹ phải kết chuyển phần lãi, lỗ đã ghi nhận trước đây trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối sang Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, ghi:

- Trường hợp kết chuyển lãi.

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

Có Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp kết chuyển lỗ.

Nợ Chi phí tài chính.

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

**Điều 53. Phương pháp kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp công ty mẹ thoái toàn bộ 100% vốn đầu tư vào công ty con (trường hợp này sau đây gọi là thanh lý công ty con)**

1. Trường hợp thời điểm thoái vốn cách xa thời điểm lập báo cáo, kế toán chỉ hợp nhất kết quả kinh doanh từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn mà không hợp nhất toàn bộ tài sản thuần của công ty con: Công ty mẹ thực hiện các bút toán hợp nhất kết quả kinh doanh từ thời điểm đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn và loại bỏ lãi, lỗ trên Báo cáo tài chính riêng để ghi nhận lãi, lỗ trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

a) Trường hợp kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn là lãi:

Nợ các khoản mục chi phí (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Nợ Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (BCKQKD).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

Có các khoản mục doanh thu, thu nhập khác (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn);

b) Trường hợp kết quả kinh doanh của công ty con từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn là lỗ:

Nợ các khoản mục chi phí (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn).

Có Lợi nhuận sau thuế của cổ đông không kiểm soát (BCKQKD).

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

Có các khoản mục doanh thu, thu nhập khác (từ đầu kỳ đến thời điểm thoái vốn);

c) Điều chỉnh kết quả của việc thoái vốn theo cơ sở hợp nhất

- Trường hợp mức lãi thoái vốn trên Báo cáo tài chính riêng lớn hơn trên Báo cáo tài chính hợp nhất phải điều chỉnh giảm lãi, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết phần lãi từ việc thoái vốn).

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

Trường hợp mức lãi thoái vốn trên BCTC riêng nhỏ hơn trên BCTC hợp nhất phải điều chỉnh tăng lãi thì ghi ngược lại bút toán trên.

- Trường hợp mức lỗ thoái vốn trên Báo cáo tài chính riêng lớn hơn trên Báo cáo tài chính hợp nhất phải điều chỉnh giảm lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kể đến cuối kỳ trước.

Có Chi phí tài chính (chi tiết phần lỗ từ việc thoái vốn).

Trường hợp mức lỗ thoái vốn trên BCTC riêng nhỏ hơn trên BCTC hợp nhất phải điều chỉnh tăng lỗ thì ghi ngược lại bút toán trên.

2. Trường hợp thời điểm thoái vốn gần thời điểm lập báo cáo, kế toán hợp nhất toàn bộ tài sản thuần của công ty con và thực hiện các bút toán hợp nhất như sau:

a) Điều chỉnh lại Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ như chưa thoái vốn tại công ty con;

b) Cộng ngang Báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con bị thoái vốn;

c) Thực hiện các bút toán hợp nhất thông thường theo quy định tại Thông tư này, như: Loại trừ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con; Phân bổ lợi thế thương mại, tách lợi ích cổ đông không kiểm soát, Loại trừ lãi, lỗ chưa thực hiện và số dư các khoản mục nội bộ...;

d) Thực hiện bút toán thoái vốn để ghi nhận kết quả thoái vốn trên Báo cáo tài chính hợp nhất, ghi nhận giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết; Xóa sổ lợi thế thương mại và lợi ích cổ đông không kiểm soát; loại bỏ toàn bộ tài sản và nợ phải trả của công ty con bị thoái vốn khỏi BCTC hợp nhất.

- Trường hợp thoái vốn có lãi, ghi:

Nợ số tiền thu từ việc thoái vốn.

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Nợ các khoản mục nợ phải trả.

Có các khoản mục tài sản.

Có Lợi thế thương mại (số chưa phân bổ hết).

Có Doanh thu hoạt động tài chính (chi tiết lãi thoái vốn).

- Trường hợp thoái vốn lỗ, ghi:

Nợ số tiền thu từ việc thoái vốn.

Nợ Lợi ích cổ đông không kiểm soát.

Nợ Chi phí tài chính (Lỗ thoái vốn).

Nợ các khoản mục nợ phải trả.

Có Lợi thế thương mại (số chưa phân bổ hết).

Có các khoản mục tài sản;

e) Loại trừ phần doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh kể từ thời điểm thoái vốn đến thời điểm báo cáo:

Nợ các khoản doanh thu, thu nhập (từ thời điểm thoái vốn đến cuối kỳ).

Nợ Lợi nhuận sau thuế (điều chỉnh giảm lãi).

Có các khoản mục chi phí (từ thời điểm thoái vốn đến cuối kỳ).

Có Lợi nhuận sau thuế (điều chỉnh giảm lỗ).

3. Trường hợp trước đây công ty mẹ đã thoái một phần vốn tại công ty con và đã ghi nhận kết quả từ việc thoái phần vốn đó trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán hợp nhất, nay thoái thêm một phần vốn đầu tư tại công ty con dẫn đến mất quyền kiểm soát thì công ty mẹ phải kết chuyển phần lãi, lỗ đã ghi nhận trước đây trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối sang Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, ghi:

- Trường hợp kết chuyển lãi.

Nợ LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước.

Có Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp kết chuyển lỗ.

Nợ Chi phí tài chính.

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

## MỤC 2

### THAY ĐỔI CƠ CẤU VÀ LỢI ÍCH DO CÔNG TY CON HUY ĐỘNG THÊM VỐN GÓP TỪ CÁC CHỦ SỞ HỮU

**Điều 54. Hợp nhất báo cáo tài chính trong trường hợp công ty con huy động thêm vốn góp từ chủ sở hữu**

1. Khi công ty con huy động thêm vốn góp từ các chủ sở hữu, nếu tỷ lệ vốn góp thêm của các bên không tương ứng với tỷ lệ hiện hành thì sẽ có sự thay đổi về tỷ lệ và phần sở hữu của các bên trong tài sản thuần của công ty con.

2. Trình tự xác định và ghi nhận sự biến động trong tài sản thuần của công ty con và tỷ lệ sở hữu của các bên thực hiện như sau:

- Xác định tỷ lệ và phần sở hữu của các bên trong tài sản thuần của công ty con tại thời điểm trước khi huy động thêm vốn góp;
- Xác định tỷ lệ và phần sở hữu của các bên trong tài sản thuần của công ty con sau khi huy động thêm vốn góp;
- Xác định phần vốn góp thêm của các bên vào công ty con;
- Xác định phần sở hữu tăng thêm của các bên trong tài sản thuần của công ty con sau khi huy động thêm vốn;
- Ghi nhận phần chênh lệch giữa số vốn góp thêm của các bên và phần sở hữu tăng thêm của các bên trong tài sản thuần của công ty con vào lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

3. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất, công ty mẹ phải xác định và ghi nhận sự biến động đối với phần sở hữu của mình và của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con tại thời điểm trước và sau khi huy động thêm vốn, cụ thể:

a) Kế toán ghi nhận phần tăng thêm của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con cao hơn số vốn công ty mẹ góp thêm (trường hợp này phần tăng thêm của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con sẽ nhỏ hơn số vốn cổ đông không kiểm soát góp thêm):

Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối;

b) Kế toán ghi nhận phần tăng thêm của công ty mẹ trong tài sản thuần của công ty con nhỏ hơn số vốn công ty mẹ góp thêm (trường hợp này phần tăng thêm của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con sẽ cao hơn số vốn cổ đông không kiểm soát góp thêm):

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

### MỤC 3

#### HỢP NHẤT KINH DOANH DƯỚI SỰ KIỂM SOÁT CHUNG

**Điều 55. Hợp nhất báo cáo tài chính trong trường hợp chuyển công ty con sở hữu gián tiếp (công ty con cấp 2) thành công ty con sở hữu trực tiếp (công ty con cấp 1)**

1. Trường hợp công ty mẹ mua lại công ty con cấp 2 từ công ty con cấp 1 (chuyển công ty con sở hữu gián tiếp thành sở hữu trực tiếp), mặc dù cấu trúc của tập đoàn có sự thay đổi nhưng về bản chất, các thông tin tài chính trên Báo cáo tài chính hợp nhất của toàn bộ tập đoàn không thay đổi.

2. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của toàn tập đoàn, ngoài các điều chỉnh như khi hợp nhất công ty con trong tập đoàn đa cấp, công ty mẹ phải thực hiện thêm các điều chỉnh sau:

a) Loại trừ khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận bởi công ty con cấp 1 do bán công ty con cấp 2:

- Trường hợp công ty con cấp 1 ghi nhận khoản lãi từ việc bán công ty con cấp 2 cho công ty mẹ, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính (kỳ phát sinh).

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (kỳ sau).

Có Đầu tư vào công ty con.

- Trường hợp công ty con cấp 1 ghi nhận khoản lỗ từ việc bán công ty con cấp 2 cho công ty mẹ, ghi:

Nợ Đầu tư vào công ty con.

Có Chi phí tài chính (kỳ báo cáo).

Có LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước (Các kỳ sau);

b) Xác định và ghi nhận sự thay đổi trong phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát do thay đổi cơ cấu sở hữu trong công ty con

- Trường hợp tổng giá trị phần sở hữu của công ty mẹ nắm giữ trong tài sản thuần của các công ty con tăng sau khi công ty con cấp 1 bán công ty con cấp 2, ghi:

Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

- Trường hợp tổng giá trị phần sở hữu của công ty mẹ nắm giữ trong tài sản thuần của các công ty con tăng giảm khi công ty con cấp 1 bán công ty con cấp 2, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

**Điều 56. Hợp nhất báo cáo tài chính trong trường hợp chuyển công ty con sở hữu trực tiếp (công ty con cấp 1) thành công ty con sở hữu gián tiếp (công ty con cấp 2)**

1. Trường hợp công ty mẹ bán công ty con cấp 1 cho công ty con khác (chuyển công ty con sở hữu trực tiếp thành sở hữu gián tiếp), mặc dù cấu trúc của tập đoàn có sự thay đổi nhưng về bản chất, các thông tin tài chính trên Báo cáo tài chính hợp nhất của toàn bộ tập đoàn không thay đổi.

2. Khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của toàn tập đoàn, ngoài các điều chỉnh như khi hợp nhất công ty con trong tập đoàn đa cấp, công ty mẹ phải thực hiện thêm các điều chỉnh sau:

a) Loại trừ khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận bởi công ty mẹ do bán công ty con:

- Trường hợp công ty mẹ hợp nhất trực tiếp với công ty con cấp 2, việc loại trừ khoản lãi hoặc lỗ được thực hiện trong bút toán loại trừ khoản đầu tư vào công ty con cấp 2.

- Trường hợp công ty mẹ hợp nhất gián tiếp với công ty con cấp 2 bằng cách sử dụng Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1, khi loại trừ khoản lãi hoặc lỗ do bán công ty con, ghi:

+ Trường hợp loại trừ lãi, ghi:

Nợ Doanh thu hoạt động tài chính.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

+ Trường hợp loại trừ lỗ, ghi:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

Có Chi phí tài chính;

b) Khoản lợi thế thương mại phát sinh ban đầu khi mua công ty con sẽ không thay đổi trước và sau khi tái cấu trúc trên Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn. Công ty mẹ phải điều chỉnh chênh lệch giữa khoản lợi thế thương mại (nếu có) phát sinh trên Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 về mức ban đầu nếu sử dụng Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty con cấp 1 để hợp nhất với toàn tập đoàn;

c) Xác định và ghi nhận sự thay đổi trong phần sở hữu của cổ đông mẹ và cổ đông không kiểm soát sau khi tái cấu trúc do thay đổi cơ cấu sở hữu trong tài sản thuần của công ty con được bán:

- Trường hợp phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 (được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán của bên mua) nhỏ hơn phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con:

Nợ Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

- Trường hợp phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong giá phí khoản đầu tư vào công ty con cấp 2 (được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán của bên mua) lớn hơn phần sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản thuần của công ty con:

Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối kỳ này.

Có Lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

(Xem tiếp Công báo số 273 + 274)



---

---

**VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN**

Địa chỉ: Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội  
Điện thoại liên hệ:  
- Nội dung: 080.44417; Fax: 080.44517  
- Phát hành: 080.48543  
Email: [congbao@chinhphu.vn](mailto:congbao@chinhphu.vn)  
Website: <http://congbao.chinhphu.vn>  
In tại: Xí nghiệp Bản đồ 1- Bộ Quốc phòng

Giá: 10.000 đồng