

Áp dụng Thông tư 202/2014/TT-BTC để xử lý thoái vốn đầu tư của Công ty mẹ trong Công ty con trên Báo cáo tài chính hợp nhất

□ Nguyễn Trí Trí*

Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 202/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 (sau đây gọi tắt là TT 202) để hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất (BCTC HN). Điểm nổi bật của TT 202 là có nhiều nội dung thay đổi và hướng dẫn chi tiết so với TT 161/2007/TT-BTC và TT 21/2006/TT-BTC, hướng dẫn áp dụng các Chuẩn mực kế toán về lập và trình bày BCTC HN như VAS 11, VAS 25, VAS 07, VAS 08 (các chuẩn mực đang có hiệu lực). Trong đó, TT 202 có hướng dẫn chi tiết về xử lý thoái vốn đầu tư (VĐT) của Cty mẹ trong Cty con trên BCTC HN. Nhưng, do đây là một vấn đề phức tạp nên việc áp dụng sẽ gặp nhiều khó khăn. Bài viết này, sẽ tóm tắt những yêu cầu cơ bản của TT 202 và có các thí dụ minh họa, để làm rõ hơn vấn đề thoái VĐT của Cty mẹ trong Cty con, nhất là xử lý chênh lệch lãi, lỗ do thoái VĐT được ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ và lãi, lỗ cần được ghi nhận trên BCTC HN đứng trên phương diện tập đoàn.

Yêu cầu cơ bản về xử lý thoái VĐT của Cty mẹ trong Cty con

Theo TT 202, Cty mẹ được coi là thoái VĐT khi bán toàn bộ hoặc một phần VĐT tại Cty con, cho một (hoặc nhiều) bên thứ ba độc lập bên ngoài tập đoàn. Trong BCTC HN thì:

Lãi, lỗ khi thoái vốn tại Cty con = Khoản thu được từ việc thoái vốn (-) Phần tài sản thuần của Cty con được Cty mẹ chuyển giao cho các bên khác (-) Phần lợi thế thương mại chưa được phân bổ đến thời điểm Cty mẹ thoái vốn.

Như vậy, trên phương diện của tập đoàn, giá vốn khoản đầu tư được chuyển giao cho bên khác gồm hai phần:

- Phần tài sản (TS) thuần của Cty con được Cty mẹ chuyển giao cho các bên khác = Giá trị TS thuần của Cty con tại thời điểm thoái vốn nhân với (x) Tỷ lệ vốn bị chuyển nhượng.

- Lợi thế thương mại (LTIM) chưa được phân bổ đến thời điểm thoái vốn, cụ thể:

+ Nếu Cty mẹ vẫn còn giữ quyền kiểm soát Cty con sau khi thoái vốn, LTIM chưa phân bổ được tính vào giá vốn theo tỷ lệ vốn đã chuyển nhượng.

+ Nếu Cty mẹ mất quyền kiểm soát Cty con sau khi thoái vốn, toàn bộ LTIM chưa phân bổ sẽ được tính vào giá vốn.

Vì lãi, lỗ do thoái vốn được ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ theo phương pháp giá gốc. Do đó, khi lập BCTC HN cần thực hiện các bút toán điều chỉnh. Phần tiếp theo, sẽ giải thích bản chất và hướng dẫn áp dụng TT 202 để xử lý thoái VĐT vào Cty con trên BCTC HN.

Xử lý thoái VĐT trên BCTC HN

Thoái một phần vốn tại Cty con nhưng vẫn giữ quyền kiểm soát

Trên BCTC HN, khoản lãi, lỗ do thoái VĐT được điều chỉnh vào lợi nhuận chưa phân phối, vì xét về bản chất thì nghiệp vụ thoái vốn chỉ là giao dịch vốn chủ sở hữu (CSH). Sau đó, nếu Cty mẹ tiếp tục thoái thêm một phần VĐT tại Cty con, dẫn đến mất quyền kiểm soát thì Cty 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 (KQHDKD) hợp nhất.

Lợi ích cổ đông không kiểm soát (LICĐKKS) phát sinh trong kỳ được xác định, gồm 2 phần:

- LICĐKKS từ thời điểm đầu kỳ báo cáo đến thời điểm thoái vốn (dựa trên tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát (CĐKKS) trước thời điểm thoái vốn).

- LICĐKKS từ thời điểm thoái vốn đến thời điểm cuối kỳ báo cáo (dựa trên tỷ lệ sở hữu của CĐKKS sau thời điểm thoái vốn).

Thí dụ bên dưới (và các thí dụ sau) sẽ làm rõ thêm về phương pháp xử lý chênh lệch giữa lãi, lỗ do thoái vốn được ghi nhận trên BCTC riêng và BCTC HN. Để đơn giản, các thí dụ giả định rằng việc thoái vốn diễn ra vào đầu niên độ.

Thí dụ 1: Ngày 01/01/20X2,

* Khoa Kế toán, Đại học Kinh Tế TP. HCM

Cty P mua tất cả cổ phần của Cty S với giá 118 tỷ đồng. Hai năm sau, vào ngày 01/01/20X4, Cty P bán 20% lợi ích trong Cty S cho một đơn vị không có liên quan là M với giá 35 tỷ đồng. Thông tin tài chính của Cty S, trình bày ở Bảng 1.

Biết rằng, giá trị ghi sổ của các TS thuần cũng chính là giá trị hợp lý. LTTM được phân bổ trong 4 năm.

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh hợp nhất cho năm tài chính, kết thúc ngày 31/12/20X4.

Giải đáp:

Một số thông tin tài chính cơ bản

Ngày 01/01/20X2, LTTM được xác định, là 10 tỷ đồng (= 118 tỷ đồng - 108 tỷ đồng).

Ngày 01/01/20X4, giá trị TS thuần của S là 120 tỷ đồng. Do đó, phần giá trị được chuyển nhượng cho CĐKKS, là 24 tỷ đồng (20%*120 tỷ đồng).

Tại ngày 31/12/20X4, LICĐKKS, là 28,44 tỷ đồng (= 20% * 142,2 tỷ đồng).

Để dễ hiểu các bút toán điều chỉnh trên BCTC HN, trước hết cần xem xét bút toán đã được ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ.

Trên BCTC riêng của Cty mẹ

Giá gốc khoản đầu tư bị thanh lý trên BCTC riêng của P, là 23,6 tỷ đồng (118 tỷ đồng * 20%). Lãi do chuyển nhượng 20% khoản đầu tư, là 11,4 tỷ đồng (35 tỷ đồng - 23,6 tỷ đồng). Bút toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính trên BCTC riêng của P là:

Nợ Tiền: 35 tỷ

Có ĐT vào Cty Con: 23,6 tỷ

Có DTTC: 11,4 tỷ.

Trên BCTC HN

Xét trên phương diện của tập đoàn, phần TS thuần của S được chuyển giao tại ngày 01/01/20X4, là 24 tỷ đồng (20%*120 tỷ đồng). LTTM chưa phân bổ, là 5 tỷ đồng, do đó LTTM tương ứng với phần

đã bán, là 1 tỷ đồng (tương ứng với 20%). Khi đó, giá gốc của khoản đầu tư trên phương diện tập đoàn, là 25 tỷ đồng (= 24 tỷ đồng + 1 tỷ đồng).

Đối với các CĐKKS, số tiền đã thanh toán để mua 20% lợi ích là, 35 tỷ đồng, nhưng phần lợi ích mua được chỉ là, 24 tỷ đồng, 11 tỷ đồng chênh lệch chính là LTTM của CĐKKS. Theo TT 202, LTTM của CĐKKS sẽ được loại bỏ.

Khi đó, các bút toán điều chỉnh trên BCTC HN bao gồm:

Bút toán (a): Loại bỏ lãi do thoái vốn đã ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ

Nợ DTTC: 11,4 tỷ

Nợ ĐT vào Cty Con: 23,6 tỷ

Có LICĐKKS: 35 tỷ

Bút toán (b): Ghi nhận kết quả từ việc thoái vốn trên cơ sở hợp nhất, ghi giảm LTTM và điều chỉnh LICĐKKS:

Nợ LICĐKKS: 11 tỷ

Có LNCPP: 10 tỷ

Có LTTM: 1 tỷ

Bút toán (c): Loại trừ giá trị khoản đầu tư vào Cty con

Nợ VĐTCSH: 40 tỷ

Nợ LNCPP: 68 tỷ

Nợ LTTM: 100 tỷ

Có ĐTVCTC: 118 tỷ

Bút toán (d): Phân bổ LTTM (năm 20X2 và 20X3 ghi nhận vào LNCPP, năm 20X4 ghi nhận vào Chi phí QLDN):

Nợ LNCPP: 5 tỷ

Nợ Chi phí QLDN: 2 tỷ

Có LTTM: 7 tỷ

Bút toán (e): Ghi nhận LICĐKKS phát sinh trong kỳ (lợi nhuận năm 20X4)

BCĐKT: Nợ LNCPP: 4,44 tỷ/
Có LICĐKKS: 4,44 tỷ

BCKQKD: Nợ LNST của Cty mẹ: 5,88 tỷ/Có LNST của CĐKKS: 5,88 tỷ

Bút toán (f): Loại trừ cổ tức nội bộ mà P đã nhận từ S (80%)

Nợ DTTC: 5,76 tỷ/ Có LNCPP: 5,76 tỷ

Ghi chú: Sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh (a, b và e), LICĐKKS trên bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20X4 có giá trị, là 28,44 tỷ đồng (= 35 tỷ đồng - 11 tỷ d+ 4,44 tỷ d), giá trị này đúng bằng số đã tính ở trên.

Thoải một phần vốn năm giữ tại Cty con, sau khi thoái vốn Cty mẹ mất quyền kiểm soát và Cty con trở thành Cty liên doanh, liên kết

Trong trường hợp này, giá trị khoản đầu tư còn lại được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (PPVCSH). Lãi/lỗ do thoái vốn được ghi nhận vào báo cáo KQHĐKD hợp nhất.

Thí dụ 2: Sử dụng dữ liệu của thí dụ 1, nhưng giả sử vào ngày 01/01/20X4, Cty P bán 60% lợi ích trong Cty S cho một đơn vị không có liên quan là M với giá 100 tỷ d. Sau khi thoái vốn, Cty mẹ chuyển khoản đầu tư còn lại trên báo cáo riêng thành đầu tư vào Cty liên kết.

Bảng 1 : Biến động TS thuần của S từ ngày 01/01/20X2 đến 31/12/20X4

(Đơn vị tính: tỷ đồng)

Chỉ tiêu	01/01/20X2	01/01/20X4	12 tháng của năm 20X4	31/12/20X4
VĐT của CSH	40	40		40
Lợi nhuận chưa phân phối				102,2
Trong đó:				
Lợi nhuận thuộc trong kỳ			20,4	
Cổ tức đã thanh toán			-7,2	-7,2
TS thuần		120		142,2

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh hợp nhất (giả sử P còn các Cty con khác) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X4.

Giải đáp:

Ngày 01/01/20X2, LTTM vẫn là 10 tỷ đồng.

Ngày 01/01/20X4, giá trị TS thuần của S phân bổ cho 60% vốn chuyển nhượng, là 72 tỷ đồng. 40% khoản đầu tư còn lại (48 tỷ đồng) được kế toán theo phương pháp vốn CSH.

Trên BCTC riêng của Cty mẹ

Trên BCTC riêng của P, giá gốc 60% khoản đầu tư được chuyển nhượng, là 70,8 tỷ đồng. Lãi do chuyển nhượng, là 29,2 tỷ đồng (100 tỷ đ - 70,8 tỷ đ).

Bút toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính và phân loại lại khoản đầu tư thành đầu tư vào Cty liên kết trên BCTC riêng của P là:

Nợ Tiền: 100 tỷ

Nợ ĐTVCTLK: 47,2 tỷ

Có ĐTVCTC: 118 tỷ

Có DTTC: 29,2 tỷ

Trên BCTC HN (giả sử P còn các Cty con khác)

Xét trên phương diện của tập đoàn, giá trị thuần của 60% phần vốn đã chuyển giao, là 72 tỷ đồng (120 tỷ đ * 60%). Toàn bộ LTTM chưa phân bổ (5 tỷ đ) được tính vào giá vốn của khoản đầu tư được chuyển nhượng. Lãi do thanh lý 60% khoản đầu tư vào Cty S sẽ được tính lại, là 23 tỷ đ (=100 tỷ đ - 72 tỷ đ - 5 tỷ đ).

Các bút toán điều chỉnh hợp nhất bao gồm:

Bút toán (a): Loại bỏ lãi do thoái vốn đã ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ.

Nợ DTTC: 29,2 tỷ/ Có LNCPP: 29,2 tỷ

Bút toán (b): Ghi nhận lãi do thoái vốn khoản đầu tư trên BCTC hợp nhất

Nợ LNCPP: 23 tỷ/ Có DTTC:

23 tỷ

Bút toán (c): Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào Cty liên kết theo PPVCSH cho giai đoạn từ 01/01/20X2 đến 01/01/20X4 [= (80 tỷ đ - 68 tỷ đ) * 40%].

Nợ ĐTVCTLK: 0,8 tỷ / Có LNCPP: 0,8 tỷ

Bút toán (d): Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư vào Cty liên kết theo PPVCSH cho lợi nhuận năm 20X4 [29,4 tỷ đ * 40% = 11,76 tỷ đ]

Nợ ĐTVCTLK: 11,76 tỷ/ Có Lãi trong CTLK: 11,76 tỷ

Bút toán (e): Điều chỉnh cổ tức nhận được từ Cty liên kết (7,2 tỷ * 40%):

Nợ DTTC: 2,88 tỷ/ Có ĐTVCTLK: 2,88 tỷ

Ghi chú: Cùng với bút toán phân loại lại khoản đầu tư được ghi nhận trên BCTC riêng của P, giá trị khoản đầu tư (40% còn lại) theo PPVCSH sau các bút toán điều chỉnh (c, d và e) là 56,88 tỷ đ (= 47,2 tỷ đ + 0,8 tỷ đ + 11,76 tỷ đ - 2,88 tỷ đ).

Thoái một phần vốn nắm giữ tại Cty con, sau khi thoái vốn Cty mẹ mất quyền kiểm soát và Cty con trở thành khoản đầu tư thông thường

Sau thoái vốn, giá trị khoản đầu tư còn lại được kế toán theo chế độ kế toán doanh nghiệp (DN) (theo phương pháp giá gốc). Lãi, lỗ do thoái vốn được ghi nhận vào báo cáo KQHĐKD.

Thí dụ 3: Sử dụng dữ liệu thí dụ 2. Giả sử sau khi bán 60% lợi ích trong S, P cố thỏa thuận với M là sẽ không có đại diện trong HĐQT của S và không có ảnh hưởng đáng kể hoặc đồng kiểm soát trong S.

Yêu cầu: Lập bút toán điều chỉnh khi lập BCTC hợp nhất của P (giả sử P còn các Cty con khác) tại ngày 31/12/20X4.

Giải đáp:

Trên BCTC riêng của Cty mẹ

Bút toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính và phân loại lại khoản đầu tư thành đầu tư khác trên BCTC riêng của P là:

Nợ Tiền: 100 tỷ/ Nợ Đầu tư khác: 47,2 tỷ/ Có ĐTVCTC: 118 tỷ/ Có DTTC: 29,2 tỷ.

Trên BCTC HN của P (giả sử P còn các Cty con khác)

Bút toán (a): Loại bỏ lãi do thoái vốn đã ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ

Nợ DTTC: 29,2 tỷ/ Có LNCPP: 29,2 tỷ.

Bút toán (b): Ghi nhận lãi do thoái vốn khoản đầu tư trên BCTC hợp nhất.

Nợ LNCPP: 23 tỷ / Có DTTC: 23 tỷ.

Thoái toàn bộ vốn tại Cty con

Trong trường hợp này, các bút toán điều chỉnh bao gồm loại bỏ lãi, lỗ được ghi nhận trên BCTC riêng của Cty mẹ. Đồng thời, ghi nhận lãi, lỗ trên phương diện tập đoàn.

Thí dụ 4: Sử dụng dữ liệu thí dụ 1. Giả sử vào ngày 01/01/20X4, Cty P bán lại 100% cổ phần trong Cty S để thu về 150 tỷ đồng.

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh hợp nhất của P (giả sử P còn các Cty con khác) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X4.

Giải đáp:

Trên BCTC riêng của Cty mẹ

Trên BCTC riêng của P, bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ Tiền: 150 tỷ

Có ĐTVCTC: 118 tỷ

Có DTTC: 32 tỷ

Trên BCTC HN (giả sử P còn các Cty con khác)

Xét trên phương diện của tập đoàn, giá trị thuần của S được P chuyển giao cho các bên khác, là 120 tỷ đ. LTTM chưa phân bổ, là 5 tỷ đồng. Khi đó, lãi do thanh lý

(Xem tiếp trang 44)