



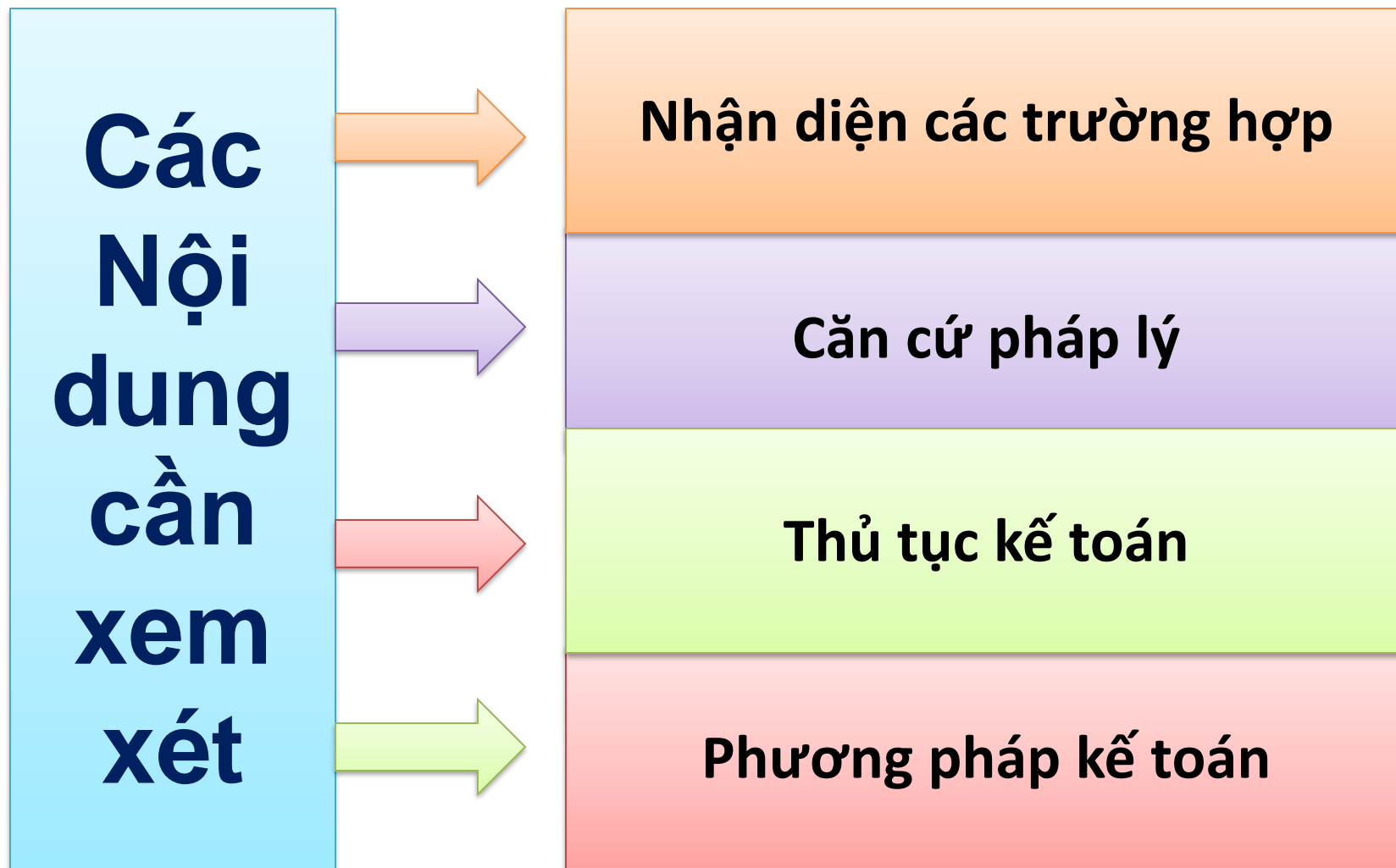
CÂU LẠC BỘ KẾ TOÁN TRƯỞNG TOÀN QUỐC

GÓC NHÌN KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Trịnh Đức Vinh, CPAA
Chủ nhiệm Câu lạc bộ Kế toán trưởng toàn quốc



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP



Nhận diện mua doanh nghiệp



**Mua tài sản thuần,
không nắm giữ vì mục đích kinh doanh**



**Mua thôn tính
(Mua kiểm soát)**



**Đầu tư vào
liên doanh, liên kết**

Đặc điểm mua doanh nghiệp

- ✓ **Nắm giữ quyền kiểm soát bên bị mua qua 1 lần mua hoặc qua nhiều giai đoạn (Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh rồi sau đó mới thôn tính);**
- ✓ **Mua doanh nghiệp không chịu sự kiểm soát chung hoặc hoạt động tái cơ cấu tập đoàn dưới hình thức Hợp nhất kinh doanh dưới sự kiểm soát chung;**
- ✓ **Sau ngày mua (hoặc ngày trao đổi) theo định nghĩa của VAS 11, bên bị mua vẫn tồn tại như một pháp nhân độc lập;**



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Nhận diện sáp nhập doanh nghiệp

Điều 201 Luật doanh nghiệp 2020



Mua tài sản tài sản và nợ phải trả

Trước
sáp nhập

Company A

Company B

Sau
sáp nhập

**Company B không còn
tồn tại, Company A bao
gồm tài sản và nợ phải
trả của B**



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Nhận diện Hợp nhất doanh nghiệp

Điều 200 Luật doanh nghiệp 2020



Hợp nhất tài sản tài sản và nợ phải trả

**Trước
Hợp nhất**

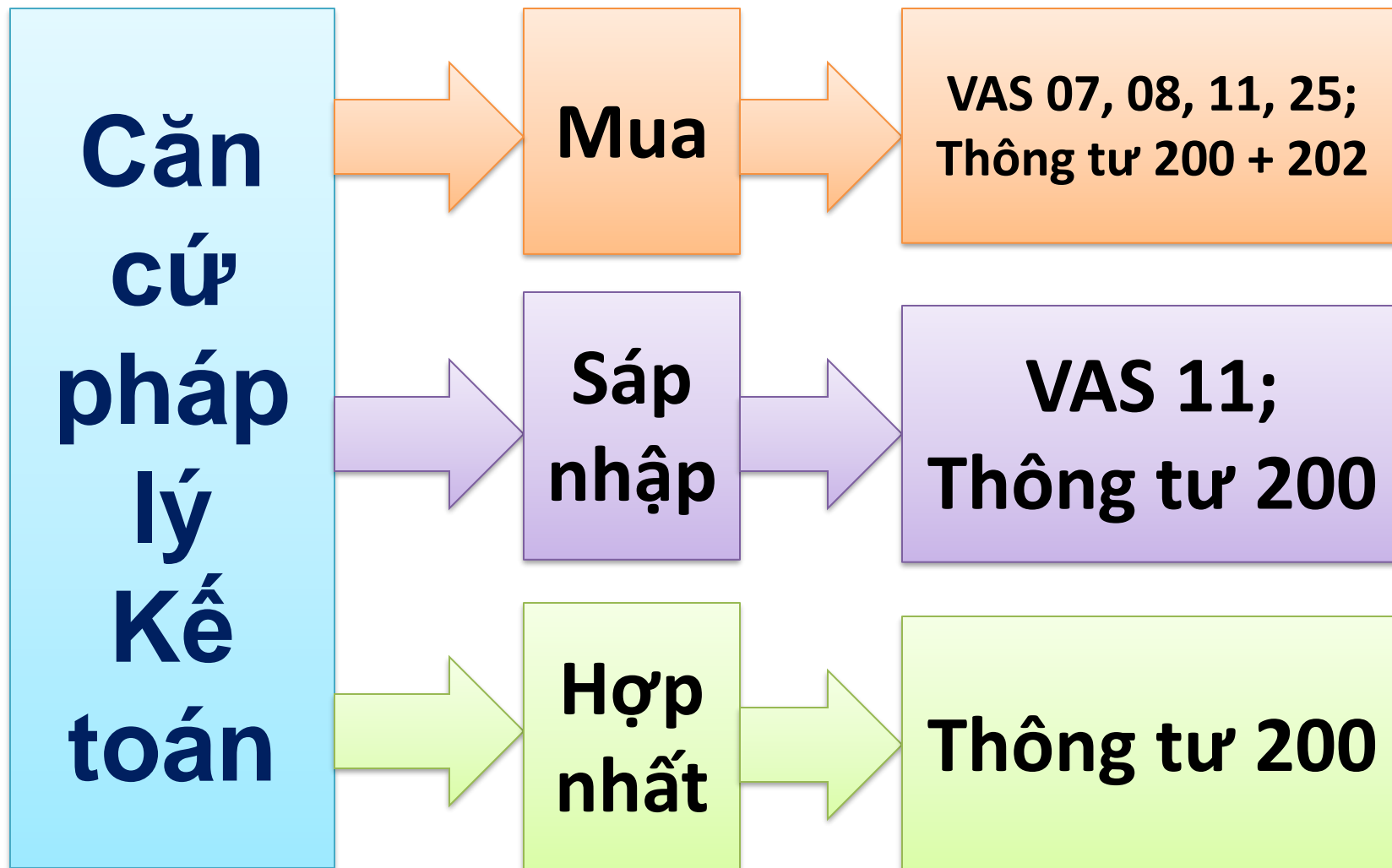
Company A

Company B

**Sau
Hợp nhất**

**A và B chấm dứt tồn tại
Company C mới thành lập
kế thừa tài sản và nợ phải trả
của A và B,**

KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP





KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Thủ tục kế toán mua doanh nghiệp

- ✓ Xác định bên mua pháp lý và bên mua cho mục đích kế toán tại ngày mua;
- ✓ Định giá tài sản và nợ phải trả của bên bị mua theo FV tại ngày mua hoặc trao đổi; Tại ngày mua cần có BCTC của bên bị mua cho mục đích kế toán;
- ✓ Xác định lợi thế thương mại/Lãi từ giao dịch mua rẻ (hoặc chênh lệch giữa FV và NBV của tài sản, nợ phải trả nếu đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết);
- ✓ Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và
- ✓ Tại ngày mua (ngày kiểm soát), bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Phương pháp kế toán Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (có thể là giai đoạn tiền thôn tính)

Một số lưu ý:

- ✓ Phương pháp giá gốc cho BCTC riêng và phương pháp vốn chủ sở hữu cho BCTC hợp nhất (tương lai có thể áp dụng phương pháp vốn chủ cho BCTC riêng);
- ✓ FV tài sản, nợ phải trả của công ty liên kết chỉ được theo dõi, không được ghi nhận trên BCTC của nhà đầu tư. Khi lập BCTC, nhà đầu tư thực hiện phân bổ chênh lệch giữa FV và NBV tài sản và nợ phải trả tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư tại ngày đầu tư;
- ✓ Không ghi nhận lợi thế thương mại/Lãi từ giao dịch mua rẻ (các khoản này ẩn trong giá gốc khoản đầu tư);

Phương pháp kế toán mua doanh nghiệp (mua thôn tính, giai đoạn tiền hợp nhất BCTC)

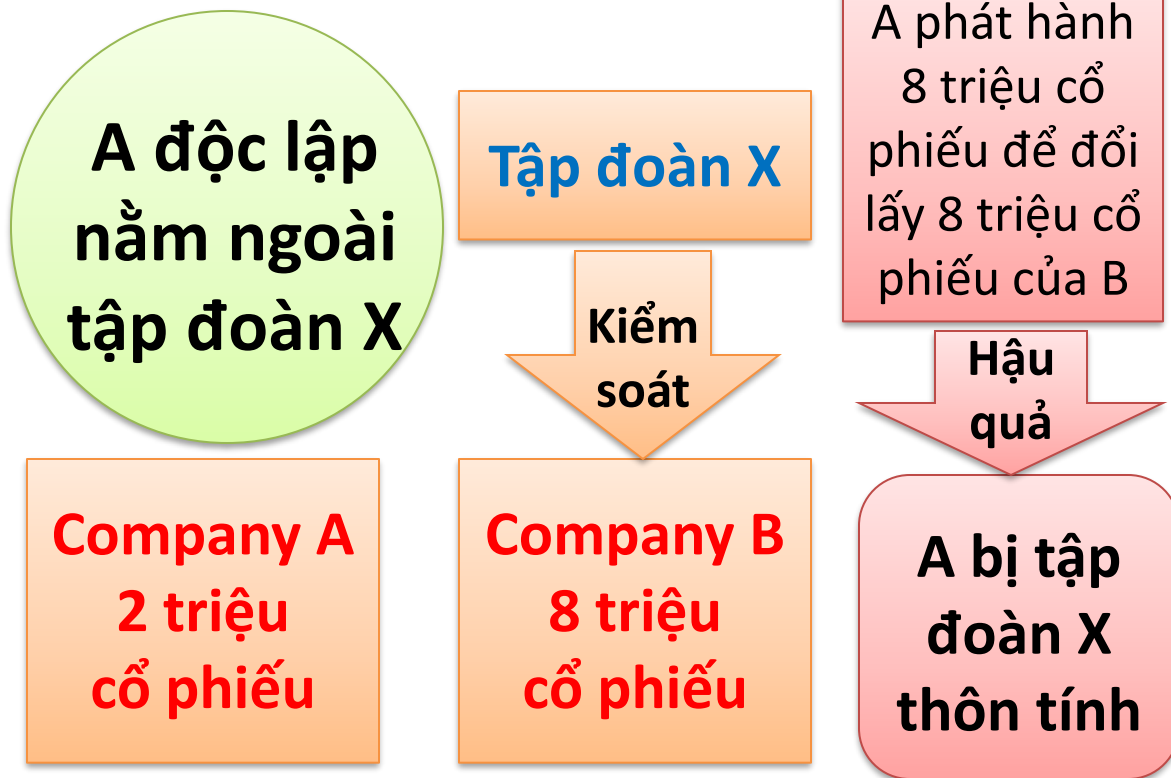
- ✓ Áp dụng phương pháp mua;
- ✓ Cần xác định rõ bên mua do bên mua pháp lý có thể khác bên mua cho mục đích kế toán;
- ✓ Việc thực hiện hợp nhất BCTC sau đó được thực hiện bởi bên mua pháp lý nhưng **Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo FV tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua** cho mục đích kế toán;
- ✓ Nếu thực hiện giao dịch bằng cách hoán đổi cổ phiếu thì giá mua được xác định theo FV của cổ phiếu nhận về (trừ trường hợp không xác định được tin cậy thì tính theo FV của cổ phiếu mang đi trao đổi);
- ✓ Phải tính đến các sự kiện có thể thay đổi giá mua trong tương lai để thực hiện điều chỉnh trên BCTC của bên mua;
- ✓ Nếu đạt được quyền kiểm soát qua nhiều giai đoạn thì phải xác định goodwill/negative goodwill theo FV của tài sản thuần bên bị mua tại ngày kiểm soát;
- ✓ Ghi nhận thuế hoãn lại phát sinh do đánh giá lại tài sản và nợ phải trả của bên bị mua (sau ngày mua, khi thực hiện hợp nhất BCTC).

KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

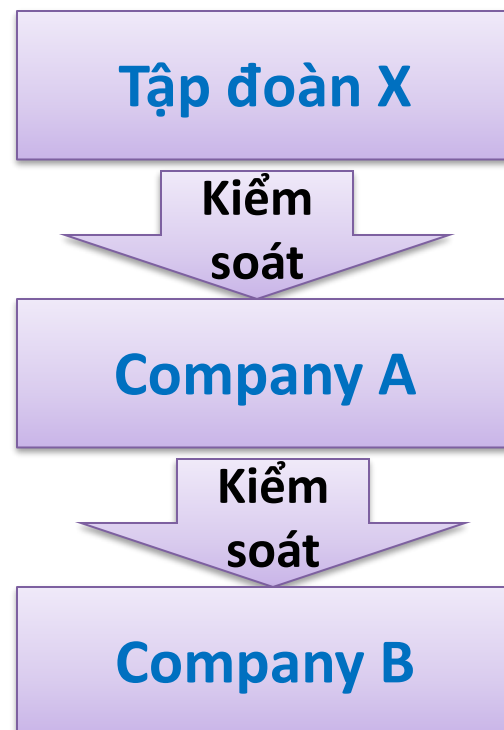
Thôn tính ngược

Khi một doanh nghiệp có quy mô nhỏ phát hành cổ phiếu để mua một doanh nghiệp có quy mô lớn hơn (hoán đổi cổ phiếu) thì cần xem xét cả khía cạnh thôn tính ngược

Trước giao dịch



Sau giao dịch





KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Phương pháp kế toán mua doanh nghiệp (Hợp nhất kinh doanh dưới sự kiểm soát chung)

Thảo luận:

- ✓ Chưa có chuẩn mực cụ thể, thông lệ không Áp dụng phương pháp mua; Xu hướng áp dụng NBV;
- ✓ Xem xét BCTCHN của công ty mẹ tối cao;
- ✓ Nếu bên mua ghi nhận goodwill và phát sinh bất cứ khoản lãi, lỗ nội bộ từ giao dịch thì đều phải loại trừ trên BCTCHN của mẹ tối cao;
- ✓ Tỷ lệ và phần sở hữu NCI có thể thay đổi;



Thủ tục và phương pháp kế toán sáp nhập doanh nghiệp

1. Thủ tục: tương tự như mua thôn tính. Tuy nhiên do sau giao dịch Đơn vị bị sáp nhập không còn tồn tại nên trước khi chấm dứt hoạt động, đơn vị bị sáp nhập phải lập BCTC không đáp ứng giả định hoạt động liên tục và quyết toán thuế

2. Phương pháp kế toán:

- ✓ Goodwill được trình bày trên BCTC riêng;
- ✓ Không ghi nhận khoản đầu tư vào đơn vị khác mà ghi tăng từng khoản mục tài sản và nợ phải trả;
- ✓ Sau sáp nhập không thực hiện hợp nhất BCTC với đơn vị bị sáp nhập (do không còn tồn tại)



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Điều 106 Thông tư 200. Lập và trình bày Báo cáo tài chính khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục (doanh nghiệp bị hợp nhất)

1. Khi lập và trình bày BCTC, doanh nghiệp phải xem xét giả định về sự hoạt động liên tục. Doanh nghiệp bị coi là không hoạt động liên tục nếu hết thời hạn hoạt động mà không có hồ sơ xin gia hạn hoạt động, dự kiến chấm dứt hoạt động (phải có văn bản cụ thể gửi cơ quan có thẩm quyền) hoặc bị cơ quan có thẩm quyền yêu cầu giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động trong vòng không quá 12 tháng (hoặc không quá một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường) kể từ ngày lập BCTC.

2. Trong một số trường hợp sau đơn vị vẫn được coi là hoạt động liên tục:

- Việc cổ phần hóa một doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần. Việc xử lý tài chính khi cổ phần hóa là trường hợp đặc biệt, mặc dù phải tiến hành xác định lại giá trị doanh nghiệp, đánh giá lại tài sản và nợ phải trả nhưng về bản chất doanh nghiệp vẫn duy trì hoạt động sản xuất, kinh doanh như bình thường;
- Việc thay đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp, ví dụ chuyển một công ty TNHH thành công ty cổ phần hoặc ngược lại;
- Việc chuyển một đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập thành một đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc hoặc ngược lại (ví dụ chuyển một công ty con thành một chi nhánh hoặc ngược lại) vẫn được coi là hoạt động liên tục.

Thủ tục kế toán Hợp nhất doanh nghiệp

Điều 105 Thông tư 200: Khi hợp nhất nhiều doanh nghiệp thành một doanh nghiệp khác, doanh nghiệp bị hợp nhất phải tiến hành khoá sổ kế toán, lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Trong kỳ kế toán đầu tiên sau khi hợp nhất, doanh nghiệp mới phải ghi sổ kế toán và trình bày Báo cáo tài chính theo nguyên tắc sau:

1. Đối với sổ kế toán phản ánh tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu trên sổ kế toán của doanh nghiệp cũ được ghi nhận là số phát sinh trên sổ kế toán của doanh nghiệp mới. Dòng số dư đầu kỳ trên sổ kế toán của doanh nghiệp mới không có số liệu.
2. Đối với Bảng Cân đối kế toán: Toàn bộ số dư tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu kế thừa của doanh nghiệp cũ trước khi chuyển đổi được ghi nhận là số phát sinh của doanh nghiệp mới và được trình bày trong cột “Số cuối năm”. Cột “Số đầu năm” không có số liệu.
3. Đối với Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ: Chỉ trình bày số liệu kể từ thời điểm chuyển đổi đến cuối kỳ báo cáo đầu tiên trong cột “Kỳ này”. Cột “Kỳ trước” không có số liệu.

Bên bị hợp nhất lập và trình bày Báo cáo tài chính không đáp ứng giả định hoạt động liên tục như quy định tại Điều 106 Thông tư 200.



KẾ TOÁN MUA, SÁP NHẬP, HỢP NHẤT DOANH NGHIỆP

Thảo luận và hỏi đáp