

BỘ TÀI CHÍNH
Số: 21/2006/TT-BTC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
Hà Nội, ngày 20 tháng 3 năm 2006

THÔNG TƯ

**Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán ban hành theo
quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005
của Bộ trưởng Bộ Tài chính**

Căn cứ Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5);

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện ba (03) chuẩn mực kế toán (đợt 5) áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước. Chuẩn mực kế toán số 19 “Hợp đồng bảo hiểm” sẽ hướng dẫn sau.

I/ HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC

“HỢP NHẤT KINH DOANH”

A- QUY ĐỊNH CHUNG

1/ Các hình thức hợp nhất kinh doanh

- Hợp nhất kinh doanh để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, như:
 - + Một doanh nghiệp mua cổ phần của một doanh nghiệp khác;
 - + Một doanh nghiệp mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác;
 - + Một doanh nghiệp gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác;
 - + Một doanh nghiệp mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác.
- Việc thanh toán giá trị mua, bán trong quá trình hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện bằng hình thức phát hành công cụ vốn, thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền, chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất

hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc hình thành một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất, kiểm soát các tài sản thuần đã được chuyển giao hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

- Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Hợp nhất kinh doanh có thể không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, như hợp nhất kinh doanh liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó.

2/ Phương pháp kế toán hợp nhất kinh doanh

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải hạch toán theo phương pháp mua.

Phương pháp mua gồm 3 bước:

Bước 1: Xác định bên mua;

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh;

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Bước 1: Xác định bên mua

Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác. Việc xác định bên mua phải thực hiện theo quy định từ đoạn 17 đến đoạn 23 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

Bước 2: Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh

Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.

Bên mua xác định giá phí hợp nhất kinh doanh theo quy định từ đoạn 24 đến đoạn 35 của Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh, trong đó cần chú ý các nội dung

sau:

1- Bên mua có thể trao đổi các tài sản sau trong hợp nhất kinh doanh: Tiền, trái phiếu, cổ phiếu hoặc các tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua. Trừ trường hợp thanh toán bằng tiền, còn mọi khoản thanh toán bằng tài sản khác thường phát sinh các khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của các tài sản này.

- Nếu thanh toán bằng trái phiếu (Tỷ lệ lãi trên trái phiếu có thể khác với tỷ lệ lãi trên thị trường), khoản phụ trội hoặc chiết khấu (nếu có) phải được tính vào giá trị của trái phiếu và ghi tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư.

- Nếu thanh toán bằng cổ phiếu (Mệnh giá cổ phiếu thường khác với giá trị thị trường):

+ Nếu cổ phiếu đó đã được niêm yết trên thị trường thì giá công bố tại ngày trao đổi của cổ phiếu đã niêm yết là giá trị hợp lý của cổ phiếu đó;

+ Nếu có bằng chứng và cách tính toán khác cho thấy giá đã công bố tại ngày trao đổi là không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá đã công bố cho cổ phiếu đó do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của cổ phiếu đó có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

- Nếu thanh toán bằng tài sản đang dùng trong hoạt động kinh doanh của bên mua, kể cả là tài sản phải khấu hao, chứng khoán đầu tư hoặc các tài sản đầu tư khác (Như bất động sản đầu tư) đều phải tính theo giá trị hợp lý.

2- Nếu việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được xác định về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi. Khi đó giá phí hợp nhất kinh doanh phải cộng (+) thêm phần phụ trội hoặc trừ (-) đi phần chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

3- Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

4- Không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh:

- Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy

quyền kiểm soát đối với bên bị mua;

- Chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh;
- Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính;
- Chi phí phát hành công cụ vốn.

Bước 3: Tại ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định được và những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong hợp nhất kinh doanh đều ghi nhận theo giá trị hợp lý. Việc xác định giá trị hợp lý của từng loại tài sản, nợ phải trả, nợ tiềm tàng theo hướng dẫn trong đoạn A16 của Phụ lục A Chuẩn mực kế toán số 11 - Hợp nhất kinh doanh.

1- Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ tài sản thuần của bên bị mua hoặc bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và bên bị mua mất đi sau hợp nhất).

Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con thì bên mua chỉ lập báo cáo tài chính tại ngày mua, cụ thể cho từng hình thức như sau:

1.1- Nếu sau khi hợp nhất, chỉ còn doanh nghiệp mua tồn tại, doanh nghiệp bị mua mất đi thì toàn bộ tài sản, nợ phải trả của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua và doanh nghiệp bị mua giải thể (Ví dụ: Công ty A mua toàn bộ tài sản thuần của Công ty B, sau hợp nhất công ty B giải thể, chỉ còn Công ty A với cơ cấu mới). Hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh, một số tài sản thuần của doanh nghiệp bị mua chuyển cho doanh nghiệp mua để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mua. Khi đó bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được đã mua và nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua trên báo cáo tài chính riêng của mình. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh lớn hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận được gọi là lợi thế thương mại. Khoản lợi thế thương mại này được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp mua (Công ty A) trong thời gian tối đa không quá 10 năm.

Trường hợp phát sinh bất lợi thương mại do giá phí hợp nhất kinh doanh nhỏ hơn phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận. Khi đó bên mua phải xem xét lại việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu sau khi xem xét, điều chỉnh mà vẫn còn chênh lệch thì ghi nhận ngay vào lãi hoặc lỗ tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

1.2- Nếu sau khi hợp nhất, các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không còn tồn tại, mà lập nên một doanh nghiệp mới. Toàn bộ tài sản, nợ phải trả của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất chuyển cho doanh nghiệp mới (Ví dụ: Công ty A và Công ty B hợp nhất với nhau thành lập ra Công ty C. Sau hợp nhất Công ty A và Công ty B đều giải thể. Công ty C có tên gọi mới. Các hoạt động của công ty C là sự kết hợp các hoạt động của Công ty A và Công ty B trước đây). Trường hợp này một trong các đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất (Ví dụ công ty A) sẽ được xác định là bên mua. Tại ngày mua bên mua sẽ ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và lợi thế thương mại (nếu có) trên báo cáo tài chính riêng của mình như trường hợp (1.1).

2- Trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua là công ty mẹ, bên bị mua là công ty con (Ví dụ bên mua mua toàn bộ cổ phiếu của bên bị mua và sau hợp nhất 2 bên vẫn tồn tại và hoạt động riêng biệt):

- Nếu sau khi hợp nhất, cả 2 doanh nghiệp cùng hoạt động riêng biệt, nhưng có mối liên quan về kiểm soát thì khi đó sẽ hình thành quan hệ mẹ - con. Công ty nắm được quyền kiểm soát công ty còn lại là công ty mẹ (bên mua), và công ty bị kiểm soát là công ty con (bên bị mua). Khi đó công ty mẹ sẽ hạch toán phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con trên báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và ghi nhận tài sản đã mua, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng phải gánh chịu trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị hợp lý. Khoản chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng được