

LỢI THẾ THƯƠNG MẠI - những vấn đề cần làm rõ

▣ Th.s CHÚC ANH TÚ*

Theo VAS số 04 - Tài sản cố định (TSCĐ) vô hình thì lợi thế thương mại (LTTM) là “Nguồn lực vô hình doanh nghiệp (DN) có được thông qua việc sáp nhập DN có tính chất mua lại được ghi nhận là LTTM vào ngày phát sinh nghiệp vụ mua” (đoạn 08); Đồng thời, cũng quy định 03 đặc điểm của tài sản đó tính xác định được, quyền kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai. Cụ thể: “LTTM phát sinh từ việc sáp nhập DN có tính chất mua lại được thể hiện bằng một khoản thanh toán do bên đi mua tài sản thực hiện để có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai” (đoạn 09); “DN nắm quyền kiểm soát một tài sản nếu DN có quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai mà tài sản đó đem lại, đồng thời có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với lợi ích đó. Khả năng kiểm soát của DN đối với lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình, thông thường có nguồn gốc từ quyền pháp lý” (đoạn 11); “lợi ích kinh tế trong tương lai bao gồm: tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, hoặc lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng TSCĐ vô hình” (đoạn 15).

Xuất phát từ cách ghi nhận

và đặc điểm của tài sản đoạn 32 quy định “Chi phí phát sinh để tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng không hình thành TSCĐ vô hình vì không đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận trong chuẩn mực này, mà tạo ra LTTM từ nội bộ DN. LTTM được tạo ra từ nội bộ DN không được ghi nhận là tài sản vì nó không phải là nguồn lực có thể xác định được, không được đánh giá một cách đáng tin cậy và DN không kiểm soát được”

Từ quy định của VAS 04 ta thấy rằng LTTM có nguồn hình thành là do quá trình sáp nhập DN và được tạo ra từ nội bộ DN nhưng không được ghi nhận là tài sản trên Báo cáo tài chính. Đồng thời VAS 04 cũng không quy định các ghi nhận và xử lý LTTM như thế nào.

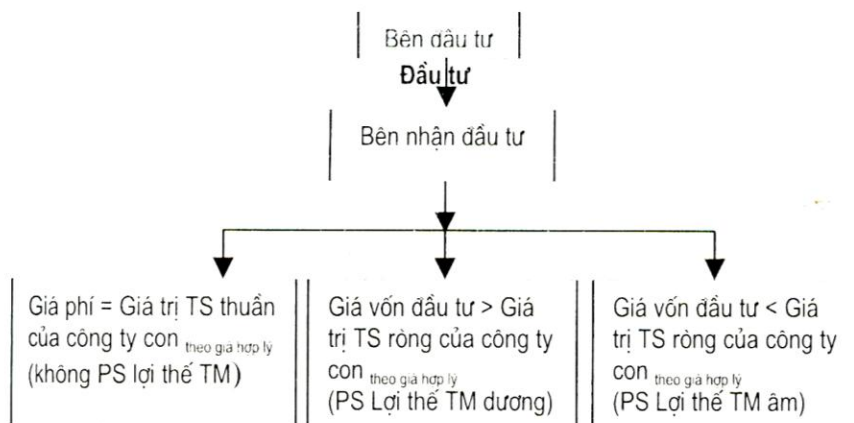
Cũng quy định về vấn đề này, VAS số 11- Hợp nhất kinh doanh cho rằng “LTTM là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các Tài sản không xác định được và không ghi nhận được 1 cách riêng biệt”. Và theo đoạn 50 “tại ngày mua bên mua sẽ ghi nhận LTTM phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và xác định giá trị ban đầu cả LTTM theo gia gốc, là phân chênh lệch của giá phí hợp nhất so với 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”. Điều này thể hiện LTTM được phát sinh trong quá trình hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt. VAS 11 cũng quy định cách ghi nhận và xử lý LTTM như sau (đoạn 53) “LTTM được ghi ngay vào chi phí sản xuất kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho DN. Thời gian sử dụng hữu ích của LTTM tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận”.

Từ những dẫn chứng nêu trên ta có mấy vấn đề cần trao đổi sau:

Thứ nhất, LTTM phát sinh trong quá trình đầu tư (khi đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh, khi đầu tư vào công ty con) và có thể minh họa như sau:

***Học viện Tài chính**



Theo minh họa của sơ đồ thì khi bên Đầu tư đầu tư vào bên nhận đầu tư, và xảy ra các trường hợp chênh lệch giữa giá phí đầu tư và tài sản thuần (Tổng tài sản - Nợ phải trả) tính theo giá trị hợp lý thì có thể có LTTM hoặc LTTM âm hoặc không phát sinh LTTM.

Thứ hai, cách thức xác định giá trị Lợi thế thương mại. LTTM có thể được tính toán và xác định theo 02 cách sau

Cách 1:

Xác định phần chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và giá trị tài sản thuần theo giá trị ghi sổ $(\Delta 1) = \text{Giá phí HNKD} / \text{khoản đầu tư} - (\% \text{ sở hữu}) \times \text{Giá trị tài sản thuần của bên bị mua theo giá trị ghi sổ}$

Sau đây xác định phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của Tài sản thuần

Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của tài sản thuần $(\Delta 2) = (\% \text{ sở hữu}) \times [\text{Giá trị Tài sản thuần theo giá trị hợp lý} - \text{Giá trị Tài sản thuần theo giá trị ghi sổ}]$

$$\text{LTTM} = \Delta 1 - \Delta 2$$

Cách 2:

$\text{LTTM} = \text{Giá phí hợp nhất kinh doanh} - (\% \text{ sở hữu}) \times \text{Giá trị tài sản thuần theo giá trị hợp lý}$

Thứ ba, thời gian khấu hao của LTTM dương: Căn cứ vào quy định hiện hành - 10 năm. Trường hợp phát sinh LTTM âm thì “bên mua

phải xem xét lại giá trị hợp lý của Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, 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”. Điều này có nghĩa là theo ví dụ Lập BCTC HN và ví dụ xác định các khoản lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên doanh, liên kết của VAS25 và thông tư 23/2005/TT-BTC thì nếu phát sinh LTTM (cả LTTM âm và LTTM dương) thì sẽ được phân bổ hàng năm, còn theo VAS11 và thông tư 21/2006/TT-BTC thì nếu phát sinh LTTM dương sẽ được phân bổ hàng năm nhưng nếu phát sinh LTTM âm sẽ ghi nhận toàn bộ vào Thu nhập khác hoặc chi phí khác sau khi xem xét lại (đưa vào TK 711 hoặc 811). Bên cạnh đó mặc dù theo VAS11 quy định thời gian khấu hao LTTM dương tối đa là 10 năm, tuy nhiên trong ví dụ minh họa tại Thông tư 23/2005/TT-BTC về LTTM phát sinh khi đầu tư vào công ty liên kết thì thời gian khấu hao lại là 20 năm. Do đó cần thiết phải quy định cách thức xác định LTTM cũng như phương pháp khấu hao LTTM cụ thể đối với cả trường hợp phát sinh LTTM mà không hình thành mối quan hệ công ty mẹ - công ty con.

Thứ tư, phương pháp hạch toán

khoản LTTM theo quy định của VAS 11

- Tại ngày mua nếu phát sinh LTTM, kế toán bên mua hạch toán như sau:

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền hoặc các khoản tương đương tiền:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 242 - LTTM

Có TK 111, 112, 121

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 242 - LTTM

Nợ TK 4112 - thặng dư vốn cổ phần (nếu giá phát hành < mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của Chủ sở hữu (theo mệnh giá)

hoặc Có TK 4112 - thặng dư vốn cổ phần (nếu giá phát hành > mệnh giá)

Chi phí cổ phiếu thực tế phát sinh:

Nợ TK 4112/ Có TK 111, 112

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng trái phiếu

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 242 - Lợi thế thương mại

Nợ TK 3432 - chiết khấu trái phiếu (nếu giá phát hành < mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

hoặc Có TK 3433 - phụ trội trái phiếu (nếu giá phát hành > mệnh giá trái phiếu)

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng tài sản là vật tư, hàng hoá:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ-công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217...

Nợ TK 242 - LTTM
Có TK 511 - doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Đồng thời: Nợ TK 632/Có TK 155, 156...

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng TSCĐ:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138

Nợ TK 242, Nợ TK 214
Có TK 211

Đồng thời:
Nợ TK 111, 112, 131...

Có TK 711 - giá trị hợp lý của TSCĐ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

+ Định kỳ phân bổ LTTM: Nợ TK 642/Có TK 242

- Tại ngày mua, nếu phát sinh LTTM âm (bất lợi thương mại), kế toán bên mua hạch toán theo từng trường hợp như sau:

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền hoặc các khoản tương đương tiền:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 811 - phân chênh lệch lỗ sau khi đánh giá lại

Có TK 111, 112, 121
Có TK 711 - phân chênh lệch lãi sau khi đánh giá lại

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng

việc bên mua phát hành cổ phiếu:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ- công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 811 - chênh lệch lỗ sau khi đánh giá lại

Nợ TK 4112 - thặng dư vốn cổ phần (nếu giá phát hành < mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn đầu tư của Chủ sở hữu (theo mệnh giá)

hoặc Có TK 4112 - thặng dư vốn cổ phần (nếu giá phát hành > mệnh giá)

hoặc Có TK 711 - phân chênh lệch lãi sau khi đánh giá lại

Chi phí cổ phiếu thực tế phát sinh:

Nợ TK 4112/ Có TK 111, 112

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng trái phiếu

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con

hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138...

Nợ TK 811 - chênh lệch lỗ sau khi đánh giá lại

Nợ TK 3432 - chiết khấu trái phiếu (nếu giá phát hành < mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

hoặc Có TK 3433 - phụ trội trái phiếu (nếu giá phát hành > mệnh giá trái phiếu)

hoặc Có TK 711 - phân chênh lệch lãi sau khi đánh giá lại

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng tài sản là vật tư, hàng hoá:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ-công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217...

Nợ TK 811 - chênh lệch lỗ sau khi đánh giá lại

Có TK 511 - doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Hoặc Có TK 711 - phân chênh lệch lãi sau khi đánh giá lại

Đồng thời: Nợ TK 632/Có TK 155, 156...

+ Nếu việc mua bán, hợp nhất kinh doanh được thanh toán bằng TSCĐ:

Nợ TK 221 - nếu hình thành quan hệ công ty mẹ - công ty con hoặc Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 131, 138

Nợ TK 811 - chênh lệch lỗ sau khi đánh giá lại

Nợ TK 214 - Hao mòn lũy kế
Có TK 211

Đồng thời:
Nợ TK 111, 112, 131...

Có TK 711 - giá trị hợp lý của TSCĐ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Có TK 711 - chênh lệch lãi sau khi đánh giá lại

Thứ năm, quá trình đầu tư trái qua nhiều giai đoạn

Hợp nhất kinh doanh thường liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi, như giao dịch mua cổ phiếu liên tiếp. Khi đó, mỗi giao dịch trao đổi sẽ được bên mua xử lý một cách riêng biệt bằng cách sử dụng giá phí của giao dịch và thông tin về giá trị hợp lý tại ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại liên quan đến từng giao dịch đó. Do đó, việc so sánh giá phí của các khoản đầu tư đơn lẻ với lợi ích của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua được thực hiện ở từng bước. Giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua có thể có chênh lệch tại mỗi ngày diễn ra giao dịch trao đổi. ■