

## Chương 9:

# KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH, DOANH THU TÀI CHÍNH, CHI PHÍ TÀI CHÍNH VÀ HOẠT ĐỘNG KHÁC.

## A. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ :

### I. Khái quát chung về hoạt động đầu tư:

#### 1.1 Hoạt động đầu tư:

##### 1.1.1 Khái niệm:

Đầu tư là mọi hoạt động bỏ vốn ở hiện tại nhằm mục đích sinh lợi ở tương lai.

Hoạt động bỏ vốn có thể thực hiện trong một thời gian ngắn (đầu tư ngắn hạn) và cũng có thể được thực hiện trong một thời gian dài (đầu tư dài hạn). Các hoạt động đầu tư ngắn hạn không tác động nhiều đến quá trình hoạt động của doanh nghiệp, ngược lại những hoạt động đầu tư dài hạn ảnh hưởng lớn đến sự thay đổi trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nói riêng và thay đổi cơ cấu của nền kinh tế nói chung.

Đầu tư tài chính là hoạt động khai thác, sử dụng nguồn lực, tiền nhàn rỗi của doanh nghiệp để đầu tư ra ngoài doanh nghiệp nhằm tăng thu nhập và nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

##### 1.1.2. Phân loại hoạt động đầu tư tài chính:

Hoạt động tài chính trong doanh nghiệp rất đa dạng và phong phú. Có nhiều tiêu thức dùng để phân loại hoạt động tài chính. Để phục vụ cho công tác, người ta dùng các tiêu thức sau để phân loại hoạt động tài chính.

##### a. Phân loại theo thời hạn đầu tư:

- *Đầu tư ngắn hạn*: là những khoản đầu tư có thời hạn trong vòng 12 tháng.
- *Đầu tư dài hạn*: là những khoản đầu tư có thời hạn thu hồi vốn sau 12 tháng.

##### b. Phân loại theo lĩnh vực đầu tư:

Tùy thuộc vào hoạt động đầu tư, có thể liệt kê một số lĩnh vực hoạt động tài chính chủ yếu sau:

- Hoạt động đầu tư vào công ty con
- Hoạt động góp vốn liên doanh
- Hoạt động đầu tư vào công ty Liên kết
- Hoạt động đầu tư chứng khoán
- Hoạt động cho vay vốn
- Hoạt động tài chính khác

##### 1.2. Nhiệm vụ của kế toán

- Theo dõi số hiện có và tình hình biến động các khoản đầu tư tài chính theo từng lĩnh vực đầu tư và thời hạn đầu tư một cách thường xuyên và chính xác.

- Kiểm tra và giám đốc chặt chẽ các khoản chi phí phát sinh trong quá trình đầu tư tài chính cũng như các khoản doanh thu được hưởng do hoạt động đó mang lại, đồng thời xác định chính xác lợi nhuận của hoạt động tài chính.

## II. Kế toán đầu tư vào công ty con:

### 2.1. Khái niệm:

Công ty mẹ là công ty có 1 hoặc nhiều công ty con. Công ty bao gồm công ty mẹ và các công ty con được gọi là tập đoàn

+ Công ty con là một DN chịu sự kiểm soát của 1 DN khác (gọi là Cty mẹ)

+ Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của DN nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của DN đó.

Hoạt động đầu tư vào công ty con bao gồm:

+ Cổ phiếu doanh nghiệp: là chứng chỉ xác nhận vốn góp của công ty mẹ vào công ty con hoạt động theo loại hình công ty cổ phần. Cổ phiếu có thể bao gồm: cổ phiếu thường và cổ phiếu ưu đãi.

Công ty mẹ là chủ sở hữu cổ phiếu thường tại Công ty con có quyền tham gia Đại hội cổ đông, có thể ứng cử và bầu cử vào Hội đồng quản trị, có quyền biểu quyết các vấn đề quan trọng về sửa đổi, bổ sung điều lệ, phương án kinh doanh, phân chia lợi nhuận theo quy định trong điều lệ hoạt động của doanh nghiệp. Công ty mẹ là chủ sở hữu cổ phiếu được hưởng cổ tức trên kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con, nhưng đồng thời chủ sở hữu cổ phiếu cũng phải chịu rủi ro khi công ty con thua lỗ, giải thể (hoặc phá sản) theo điều lệ của doanh nghiệp và Luật phá sản doanh nghiệp.

+ Khoản đầu tư vốn vào công ty con hoạt động theo loại hình Công ty Nhà nước, Công ty TNHH một thành viên, Công ty cổ phần Nhà nước và các loại hình doanh nghiệp khác.

### **2.2. Nguyên tắc:**

- Vốn đầu tư vào Cty con phải được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua = các chi phí mua, như: Chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế, ngân hàng,...

- Kế toán phải mở sổ theo dõi chi tiết các khoản đầu tư vào Cty con theo mệnh giá, giá thực tế mua cổ phiếu, chi phí thực tế mua vào các Công ty con,...

- Phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản thu nhập từ công ty con (lãi cổ phiếu, lãi kinh doanh) của năm tài chính vào báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ. Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty con được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hàng năm của công ty mẹ.

### **2.3. Kế toán khoản đầu tư vào công ty con**

#### **2.3.1 Tài khoản sử dụng**

##### **\* Tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con**

Tài khoản 221 dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động khoản đầu tư vốn vào công ty con.

##### **\* Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con**

###### **Bên Nợ:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con tăng.

###### **Bên Có:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con giảm.

###### **Số dư bên Nợ:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con hiện có của công ty mẹ.

##### **Tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con, có 2 tài khoản cấp 2:**

- *Tài khoản 2211 - Đầu tư cổ phiếu*: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại cổ phiếu đầu tư vào công ty con của công ty mẹ.

- *Tài khoản 2212 - Đầu tư khác*: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại đầu tư khác vào công ty con của công ty mẹ.

#### 2.4. Nội dung và phương pháp hạch toán:

(1) Khi công ty mẹ mua cổ phiếu hoặc đầu tư vào công ty con bằng tiền theo cam kết góp vốn đầu tư, hoặc mua khoản đầu tư tại công ty con, căn cứ vào khoản tiền thực tế đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
    Có TK 111 - Tiền mặt; hoặc  
    Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng  
    Có TK 341 - Vay dài hạn.

Đồng thời mở sổ chi tiết ngoài Bảng cân đối kế toán để theo dõi từng loại cổ phiếu theo mệnh giá (nếu đầu tư vào công ty con bằng mua cổ phiếu của công ty con).

(2) Nếu có chi phí phát sinh về thông tin, môi giới, giao dịch mua, bán trong quá trình mua cổ phiếu, hoặc thực hiện đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
    Có các TK 111, 112, ...

(3) Trường hợp chuyển khoản đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh, công cụ tài chính thành khoản đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
    Có TK 222 - Vốn góp liên doanh, hoặc  
    Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết  
    Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác  
    Có TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn khác.

(4) Cuối năm tài chính nhận được thông báo chia cổ tức, lãi kinh doanh, hoặc nhận được tiền về các khoản lãi được chia từ công ty con, ghi:

Nợ TK 111, 112  
Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng; hoặc  
Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Trường hợp lãi được chia để lại tăng vốn đầu tư vào công ty con - nếu có)  
    Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(5) Khi chuyển đổi khoản đầu tư vào công ty con thành khoản đầu tư vào công ty liên kết, hoặc trở thành khoản đầu tư là công cụ tài chính, ghi:

Nợ TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn  
Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết  
Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác  
    Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

(6) Khi thu hồi, thanh lý vốn đầu tư vào công ty con, phát sinh lỗ về thu hồi vốn đầu tư, ghi:

Nợ các TK 111, 112  
Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (đối với các khoản lỗ đầu tư không thể thu hồi)  
Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

(7) Khi thu hồi, thanh lý vốn đầu tư vào công ty con, phát sinh lãi về thu hồi vốn đầu tư, ghi:  
Nợ các TK 111, 112

Nợ TK 138 - Phải thu khác

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (đối với các khoản chênh lệch lãi đầu tư thu hồi)

### III. Kế toán đầu tư vào công ty liên kết:

#### 3.1. Khái niệm:

Công ty liên kết là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể (nghĩa là quyền được tham gia của nhà đầu tư vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không có quyền kiểm soát hay quyền đồng kiểm soát các chính sách đó) nhưng không phải là Công ty con hoặc Công ty liên doanh của nhà đầu tư.

Nhà đầu tư được coi là có ảnh hưởng đáng kể

+ *Nhà đầu tư trực tiếp*: Nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư mà không có thỏa thuận khác thì được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư. Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng có thỏa thuận giữa bên nhận đầu tư và nhà đầu tư về việc nhà đầu tư đó có ảnh hưởng đáng kể thì vẫn được xem là có ảnh hưởng đáng kể. Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng có thỏa thuận về việc nhà đầu tư đó không nắm giữ quyền kiểm soát đối với bên nhận đầu tư thì nhà đầu tư vẫn xem là có ảnh hưởng đáng kể

+ *Nhà đầu tư gián tiếp*: Nhà đầu tư nắm giữ gián tiếp thông qua các công ty con từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư thì không phải trình bày khoản đầu tư đó trên báo cáo tài chính riêng của mình, mà chỉ trình bày khoản đầu tư đó trên báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

Xác định tỷ lệ quyền biểu quyết của nhà đầu tư trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư (Công ty liên kết)

+ Trường hợp tỷ lệ quyền biểu quyết của nhà đầu tư trong công ty liên kết đúng bằng tỷ lệ vốn góp của nhà đầu tư trong công ty liên kết:

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết} \\ \text{của nhà đầu tư trực tiếp} \\ \text{trong công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của nhà đầu tư} \\ \text{trong công ty liên kết}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu của công ty liên kết}} \times 100\%$$

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết} \\ \text{của nhà đầu tư gián tiếp} \\ \text{trong công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của công ty con} \\ \text{của nhà đầu tư trong công ty liên kết}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu của công ty liên kết}} \times 100\%$$

+ Trường hợp tỷ lệ quyền biểu quyết khác với tỷ lệ vốn góp do có thoả thuận khác giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, quyền biểu quyết của nhà đầu tư được xác định căn cứ vào biên bản thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết.

### **3.2- Các phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết**

#### **3.2.1 Phương pháp giá gốc:**

- + Nhà đầu tư ghi nhận ban đầu khoản đầu tư vào công ty liên kết theo giá gốc.
- + Sau ngày đầu tư, nhà đầu tư được ghi nhận cổ tức, lợi nhuận được chia vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc dồn tích.
- + Các khoản khác từ công ty liên kết mà nhà đầu tư nhận được ngoài cổ tức và lợi nhuận được chia được coi là phần thu hồi của các khoản đầu tư và được ghi giảm giá gốc khoản đầu tư. Ví dụ khoản cổ tức của kỳ trước khi khoản đầu tư được mua mà nhà đầu tư nhận được phải ghi giảm giá gốc khoản đầu tư.
- + Phương pháp giá gốc được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư.

#### **3.2.2 Phương pháp vốn chủ sở hữu:**

- + Khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận ban đầu theo giá gốc.
- + Sau đó, vào cuối mỗi năm tài chính khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được điều chỉnh tăng hoặc giảm tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư.
- + Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết được ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất.
- + Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết cũng phải được điều chỉnh khi lợi ích của nhà đầu tư thay đổi do có sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết. Ví dụ thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thể bao gồm những khoản phát sinh từ việc đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ và những điều chỉnh các chênh lệch phát sinh khi hợp nhất kinh doanh (khi mua khoản đầu tư).
- + Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư

### **3.3- Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính của nhà đầu tư**

#### **3.3.1- Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư**

a - Đối với khoản đầu tư vào công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán, việc ghi sổ của nhà đầu tư được căn cứ vào số tiền thực trả khi mua cổ phiếu bao gồm cả các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua cổ phiếu và thông báo chính thức của Trung tâm giao dịch chứng khoán về việc cổ phiếu của công ty niêm yết đã thuộc phần sở hữu của nhà đầu tư.

b - Đối với khoản đầu tư vào các công ty cổ phần chưa niêm yết trên thị trường chứng khoán, việc ghi sổ được căn cứ vào giấy xác nhận sở hữu cổ phiếu và giấy thu tiền bán cổ phiếu của công ty được đầu tư hoặc chứng từ mua khoản đầu tư đó.

c - Đối với khoản đầu tư vào các loại hình doanh nghiệp khác việc ghi sổ được căn cứ vào biên bản góp vốn, chia lãi (hoặc lỗ) do các bên thoả thuận hoặc các chứng từ mua, bán khoản đầu tư đó.

d - Nhà đầu tư chỉ được ghi nhận khoản lợi nhuận được chia từ công ty liên kết khi nhận được thông báo chính thức của Hội đồng quản trị của công ty liên kết về số cổ tức được hưởng hoặc số lợi nhuận được chia trong kỳ theo nguyên tắc dồn tích.

*3.3.2 - Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư*

a - Đối với khoản đầu tư trực tiếp vào công ty liên kết, nhà đầu tư căn cứ vào báo cáo tài chính của công ty liên kết và các tài liệu có liên quan khi mua khoản đầu tư.

b - Đối với khoản đầu tư gián tiếp vào công ty liên kết thông qua các công ty con, nhà đầu tư căn cứ vào báo cáo tài chính của công ty con và các tài liệu thông tin phục vụ cho việc hợp nhất, báo cáo tài chính của công ty liên kết và các tài liệu liên quan khi công ty con mua khoản đầu tư vào công ty liên kết.

c - Trong cả hai trường hợp (đầu tư trực tiếp vào công ty liên kết và đầu tư gián tiếp vào công ty liên kết thông qua các công ty con), cuối mỗi năm tài chính, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần lãi (hoặc lỗ) của mình trong công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất. Đồng thời căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và điều chỉnh tăng hoặc giảm giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tương ứng với phần sở hữu của mình trong sự thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết.

d - Trường hợp khi mua khoản đầu tư, nếu có chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được tương ứng với phần sở hữu của khoản đầu tư được mua, tại thời điểm mua, kế toán phải xác định khoản chênh lệch này thành các phần sau đây:

- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết, đồng thời phần chênh lệch này phải được xác định cho từng nhân tố, như: Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý của TSCĐ, của hàng tồn kho,...

- Phần chênh lệch còn lại (giá mua khoản đầu tư trừ (-) giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được, nếu có) được gọi là lợi thế thương mại (hoặc lợi thế thương mại âm).

\* Nhà đầu tư không phải phản ánh các khoản chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và giá trị ghi sổ của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết trên các tài khoản và sổ kế toán phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư mà chỉ mở sổ kế toán chi tiết để theo dõi và tính toán số chênh lệch (nếu có) được phân bổ hàng năm phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất (nếu nhà đầu tư phải lập báo cáo tài chính hợp nhất). Sổ theo dõi chi tiết khoản chênh lệch này nằm trong hệ thống sổ kế toán phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất.

### **3.4 Kế toán các khoản đầu tư vào Cty Liên Kết**

#### **3.4.1 Tài khoản sử dụng**

\* Tài khoản 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Tài khoản 223 “Đầu tư vào công ty liên kết” dùng để phản ánh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết và tình hình biến động (tăng, giảm) giá trị khoản đầu tư.

- Việc kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư được thực hiện theo phương pháp giá gốc.

- Giá gốc của khoản đầu tư vào công ty liên kết bao gồm phần vốn góp hoặc giá thực tế mua khoản đầu tư cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như chi phí môi giới, giao dịch, thuế, phí, lệ phí...

- Trường hợp góp vốn vào công ty liên kết bằng TSCĐ, vật tư, hàng hoá thì giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị được các bên góp vốn thống nhất định giá. Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của TSCĐ, vật tư, hàng hoá và giá trị đánh giá lại được ghi nhận và xử lý như sau:

+ Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá được hạch toán vào thu nhập khác; Khoản chênh lệch nhỏ hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá được hạch toán vào chi phí khác;

+ Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị còn lại của TSCĐ được hạch toán toàn bộ vào thu nhập khác; Khoản chênh lệch nhỏ hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị còn lại của TSCĐ được hạch toán toàn bộ vào chi phí khác;

- Khi kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp giá gốc, giá trị khoản đầu tư không được thay đổi trong suốt quá trình đầu tư, trừ trường hợp nhà đầu tư mua thêm hoặc thanh lý (toàn bộ hoặc một phần) khoản đầu tư đó hoặc nhận được các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia.

- Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi giá trị khoản đầu tư vào từng công ty liên kết.

- Từ thời điểm nhà đầu tư không còn được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết, nhà đầu tư phải kết chuyển giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết sang các tài khoản khác có liên quan.

**\* Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 223 - Đầu tư vào công ty liên kết**

**Bên Nợ:**

Giá gốc khoản đầu tư được mua tăng;

**Bên Có:**

- Giá gốc khoản đầu tư giảm do thu được các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia;

- Giá gốc khoản đầu tư giảm do bán, thanh lý toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư;

**Số dư bên Nợ:**

Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết hiện đang nắm giữ cuối kỳ.

**3.4.2 Nội dung và phương pháp hạch toán:**

(1)- Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức mua cổ phiếu hoặc góp vốn bằng tiền, căn cứ vào sổ tiền thực tế chi, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có các TK 111, 112.

(2)- Trường hợp nhà đầu tư đã nắm giữ một khoản đầu tư dưới 20% quyền biểu quyết vào một công ty xác định, khi nhà đầu tư mua thêm cổ phiếu hoặc góp thêm vốn vào công ty đó để đạt được điều kiện có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (toàn bộ khoản đầu tư dưới 20%)

Có TK 111, 112,...

(3)- Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức chuyển nợ thành vốn cổ phần (chuyển trái phiếu có thể chuyển đổi hoặc khoản cho vay thành vốn cổ phần), căn cứ vào thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết về giá trị thực tế của khoản nợ được chuyển thành vốn cổ phần, ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết (Giá trị khoản nợ được chuyển thành vốn cổ phần);

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu giá trị khoản nợ lớn hơn giá trị vốn cổ phần)

Có TK 128 - Đầu tư ngắn hạn khác

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu giá trị khoản nợ nhỏ hơn vốn cổ phần).

(4)- Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hoá, TSCĐ được thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá, giá trị còn lại của TSCĐ)

Có các TK 152, 153, 156, 211, 213

Có TK 711 - Thu nhập khác (Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hoá, TSCĐ lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá, giá trị còn lại của TSCĐ).

(5)- Khi nhận được thông báo chính thức của công ty liên kết về số cổ tức, lợi nhuận được chia, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng (Khi nhận được thông báo của Công ty liên kết)

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết (nếu nhận cổ tức bằng cổ phiếu)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Khi thực nhận tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.



(6)- Trường hợp nhận được các khoản khác từ công ty liên kết ngoài cổ tức, lợi nhuận được chia, nhà đầu tư hạch toán giảm trừ giá gốc đầu tư, ghi:

Nợ các TK liên quan

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

(7)- Khi nhà đầu tư thanh lý một phần khoản đầu tư hoặc mua thêm khoản đầu tư vào công ty liên kết dẫn đến không còn được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết, nhà đầu tư chuyển giá gốc của khoản đầu tư sang các tài khoản có liên quan khác, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Nếu nhà đầu tư trở thành công ty mẹ)

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (Nếu nhà đầu tư chỉ còn nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết ở công ty liên kết)

Nợ TK 111, 112 (nếu thanh lý một phần khoản đầu tư)

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

Có TK 111, 112 (Nếu mua thêm phần vốn để trở thành công ty mẹ)

(8)- Khi thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư ghi giảm khoản đầu tư và ghi nhận thu nhập từ việc thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư :

+ Trường hợp thanh lý khoản đầu tư bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,...

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Chênh lệch giá gốc khoản đầu tư lớn hơn giá bán khoản đầu tư)

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

+ Trường hợp thanh lý khoản đầu tư có lãi, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (Chênh lệch giá bán khoản đầu tư lớn hơn giá gốc khoản đầu tư)

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

+ Chi phí thanh lý khoản đầu tư, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112,...

(9) - Trường hợp nhà đầu tư có nghĩa vụ thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả, khi xác định nghĩa vụ và số tiền thực sự phải trả trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 335 – Chi phí phải trả.

#### **IV. Kế toán hoạt động góp vốn Liên doanh**

##### **4.1. Những vấn đề chung:**

Liên doanh là sự thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hay nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Hoạt động liên doanh có thể tồn tại dưới các hình thức sau:

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

+ Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát

+ Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Các hình thức liên doanh có 2 đặc điểm chung:

(1) Hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh hợp tác với nhau trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng; và

(2) Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát.

Trong hoạt động liên doanh gồm bên góp vốn liên doanh là một bên tham gia vào liên doanh và có quyền đồng kiểm soát đối với bên liên doanh đó. Ngoài ra, có thể còn có nhà đầu tư trong liên doanh là một bên tham gia vào liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát đối với bên liên doanh đó. Hoạt động liên doanh được thực hiện trên cơ sở bằng hợp đồng, cụ thể:

Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như:

- + Nêu trong hợp đồng hoặc biên bản thỏa thuận giữa các bên góp vốn liên doanh
- + Nêu trong các điều khoản hoặc trong các quy chế khác của liên doanh.

Thỏa thuận bằng hợp đồng được trình bày bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau:

- + Hình thức liên doanh, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên liên doanh.
- + Việc chỉ định Ban quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh
- + Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh
- + Việc phân chia sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh

Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh để đảm bảo không một bên góp vốn liên doanh nào có quyền đơn phương kiểm soát các hoạt động của liên doanh. Thỏa thuận trong hợp đồng cũng nêu rõ các quyết định mang tính trọng yếu để đạt được mục đích hoạt động của liên doanh, các quyết định này đòi hỏi sự thống nhất của tất cả các bên góp vốn liên doanh hoặc đa số các bên có ảnh hưởng lớn trong các bên góp vốn liên doanh.

Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể chỉ rõ một trong các bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm việc điều hành hoặc quản lý liên doanh. Bên điều hành liên doanh không kiểm soát liên doanh mà thực hiện việc điều hành trong khuôn khổ những chính sách tài chính và hoạt động đã được các bên nhất trí trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng và ủy nhiệm cho bên điều hành. Nếu bên điều hành liên doanh có toàn quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động của bên liên doanh thì bên đó là người kiểm soát và khi đó không còn tồn tại liên doanh.

Như vậy, hoạt động liên doanh có thể được hình thành trên cơ sở hợp đồng hợp tác kinh doanh và doanh nghiệp liên doanh. Nội dung cơ bản của hai loại hình này như sau:

**Hợp đồng hợp tác kinh doanh:** là một văn bản được ký kết giữa các bên để cùng nhau tiến hành một hoặc nhiều hoạt động sản xuất kinh doanh trên cơ sở quy định trách nhiệm và phân phối kết quả kinh doanh cho mỗi bên mà không thành lập một doanh nghiệp liên doanh hoặc bất kỳ pháp nhân mới nào

Đặc điểm của hình thức đầu tư này là:

- + Các bên cùng nhau hợp tác kinh doanh trên cơ sở văn bản hợp đồng đã ký giữa các bên về việc phân định trách nhiệm, quyền lợi và nghĩa vụ của mỗi bên.
- + Thời hạn của hợp đồng hợp tác kinh doanh do hai bên thỏa thuận phù hợp với tính chất hoạt động kinh doanh và sự cần thiết để hoàn thành mục tiêu của hợp đồng.
- + Không thành lập một pháp nhân mới, tức là không cho ra đời công ty hay doanh nghiệp mới.
- + Vấn đề vốn kinh doanh có thể được đề cập hoặc không nhất thiết được đề cập trong văn bản hợp đồng hợp tác kinh doanh:

Hợp đồng hợp tác kinh doanh có hai hình thức hoạt động sau:

(1) *Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát*

Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được các nhân viên của mỗi bên góp vốn liên doanh tiến hành song

song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng hợp tác kinh doanh đồng kiểm soát thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là khi hai hay nhiều bên góp vốn liên doanh cùng kết hợp các hoạt động, nguồn lực, kỹ năng chuyên môn để sản xuất, khai thác thị trường và cùng phân phối một sản phẩm nhất định. Ví dụ như khi sản xuất một máy bay, các công đoạn khác nhau của quá trình sản xuất do mỗi bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm. Mỗi bên phải tự mình trang trải các khoản chi phí phát sinh và được chia doanh thu từ việc bán máy bay, phân chia này được căn cứ theo thỏa thuận ghi trong hợp đồng.

*(2) Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát:*

Một số liên doanh thực hiện việc đồng kiểm soát và thường là đồng sở hữu đối với tài sản được góp hoặc được mua bởi các bên góp vốn liên doanh và được sử dụng cho mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản và chịu phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

Hình thức liên doanh này cũng không đòi hỏi phải thành lập cơ sở liên doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần góp vốn của mình vào tài sản được đồng kiểm soát.

Hoạt động công nghệ dầu mỏ, hơi đốt và khai khoáng thường sử dụng hình thức liên doanh tài sản đồng kiểm soát. Ví dụ một số công ty sản xuất dầu khí cùng đồng kiểm soát và vận hành một đường ống dẫn dầu. mỗi bên góp vốn liên doanh sử dụng đường ống dẫn dầu này để vận chuyển sản phẩm và phải gánh chịu một phần chi phí vận hành đường ống theo thỏa thuận. Ví dụ khác là khi hai bên cùng kết hợp kiểm soát một tài sản, mỗi bên được hưởng một phần doanh thu nhất định thu được từ việc cho thuê tài sản và phải gánh chịu một phần chi phí cho việc thuê tài sản đó.

***Doanh nghiệp liên doanh***

Được thành lập giữa các bên tham gia đầu tư liên doanh (có thể có hai hoặc nhiều bên liên doanh). Đặc điểm của hình thức liên doanh này là:

+ Cho ra đời một doanh nghiệp mới có tư cách pháp nhân và được thành lập dưới dạng Công ty TNHH

+ Các công ty hoặc doanh nghiệp liên doanh hoạt động theo nguyên tắc tự chủ về tài chính. Vốn pháp định do các bên đóng góp và trong quá trình hoạt động, đơn vị liên doanh được giảm vốn pháp định.

+ Cơ quan lãnh đạo cao nhất của liên doanh là Hội đồng quản trị, cá nhân quyền quyết định các vấn đề quan trọng

+ Một đơn vị liên doanh có thể tham gia vốn để thành lập một liên doanh khác với nước ngoài, trong liên doanh mới này phải có trực tiếp tham gia ít nhất của hai thành viên thuộc liên doanh cũ, trong Hội đồng quản trị và một trong hai thành viên đó phải là người có quốc tịch Việt Nam

+ Thời gian hoạt động của liên doanh thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành tại Việt nam

+ Các bên tham gia liên doanh phân chia lợi nhuận và rủi ro theo tỷ lệ đóng góp vốn.

Như vậy, doanh nghiệp liên doanh hình thành từ hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát) đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới. hoạt động của cơ sở này cũng giống như hoạt động của các doanh nghiệp khác, chỉ khác là thỏa thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này.

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản các khoản nợ phải trả, thu nhập và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Cơ sở kinh doanh này sử dụng tên của liên doanh trong các hợp đồng, giao dịch kinh tế và huy động nguồn lực kinh tế phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh hoặc phân chia sản phẩm của liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát có thể được hình thành trong một số trường hợp sau:

+ Hai đơn vị trong nước hợp tác bằng cách góp vốn thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát để thực hiện việc sản xuất – kinh doanh trong một lĩnh vực, ngành nghề nhất định.

+ Một đơn vị đầu tư ra nước ngoài cùng góp vốn với một đơn vị ở nước đó để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát.

Một đơn vị nước ngoài đầu tư vào trong nước cùng góp vốn với một đơn vị trong nước để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát.

Trong một vài trường hợp khác, cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát về bản chất giống như hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát hoặc tài sản được đồng kiểm soát. Các bên góp vốn liên doanh có thể chuyển giao một tài sản được đồng kiểm soát (ví dụ như ống dẫn dầu) vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát vì các mục đích khác nhau. Tương tự như vậy, các bên góp vốn liên doanh có thể đóng góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát một số tài sản mà các tài sản này sẽ chịu sự điều hành chung. Một số hoạt động được đồng kiểm soát có thể là việc thành lập một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát để thực hiện một số hoạt động như thiết kế mẫu mã sản phẩm, nghiên cứu thị trường tiêu thụ và triển khai các hoạt động sau bán hàng.

## **4.2- Kế toán hoạt động liên doanh**

### **4.2.1.1 Quy định chung**

#### **4.2.1.1.1 Trường hợp liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát**

a) Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là hoạt động liên doanh không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Các bên liên doanh có nghĩa vụ và được hưởng quyền lợi theo thỏa thuận trong hợp đồng. Hoạt động của hợp đồng liên doanh được các bên góp vốn thực hiện cùng với các hoạt động kinh doanh thông thường khác của từng bên.

b) Hợp đồng hợp tác kinh doanh quy định các khoản chi phí phát sinh riêng cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát do mỗi bên liên doanh bỏ ra thì bên đó phải gánh chịu; Đối với các khoản chi phí chung (nếu có) thì căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng để phân chia cho các bên góp vốn.

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán để ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính của mình các nội dung sau đây:

- + Tài sản góp vốn liên doanh và chịu sự kiểm soát của bên góp vốn liên doanh;
- + Các khoản nợ phải trả phải gánh chịu;
- + Doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh;
- + Chi phí phải gánh chịu.

d) Khi bên liên doanh có phát sinh chi phí chung phải mở sổ kế toán để ghi chép, tập hợp toàn bộ các chi phí chung đó. Định kỳ căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh về việc phân bổ các chi phí chung, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung (Biểu số 04), được các bên liên doanh xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Bảng phân bổ chi phí chung

kèm theo các chứng từ gốc hợp pháp là căn cứ để mỗi bên liên doanh kế toán chi phí chung được phân bổ từ hợp đồng.

đ) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia sản phẩm, định kỳ theo thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh, các bên liên doanh phải lập Bảng phân chia sản phẩm (Biểu số 05) cho các bên góp vốn và được các bên xác nhận số lượng, quy cách sản phẩm được chia từ hợp đồng, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Mỗi khi thực giao sản phẩm, các bên liên doanh phải lập Phiếu giao nhận sản phẩm (hoặc phiếu xuất kho) làm 2 bản, giao cho mỗi bên giữ một bản. Phiếu giao nhận sản phẩm là căn cứ để các bên liên doanh ghi sổ kế toán, theo dõi và là căn cứ thanh lý hợp đồng.

**Biểu số .....**

**Hợp đồng hợp tác kinh doanh:**

.....

**Mẫu số 01 – HTKD**

(Ban hành theo TT số 23 /2005/TT-BTC  
ngày 30/03/2005 của Bộ Tài chính)

**BẢNG PHÂN BỔ CHI PHÍ CHUNG**

(Phát sinh tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là: ...)

1. Tên hợp đồng: .....
2. Thời gian thực hiện hợp đồng: .....
3. Các bên tham gia hợp đồng: .....
4. Nội dung của hợp đồng: .....
5. Thời gian phát sinh chi phí chung cần phân bổ: Từ: .... Đến: .....

*Đơn vị tính:.....*

S T T	Chứng từ		Tổng số tiền		Phân chia cho các bên					Ghi chú
	Số, ngày, tháng, Năm	Nội dung			Bên góp vốn A		Bên góp vốn B		...	
			Thuế GTGT (nếu có)	Tổng chi phí	Thuế GTGT (nếu có)	Chi phí	Thuế GTGT (nếu có)	Chi phí		
A	B	C	1	2	3	4	5	6	...	D
<b>Tổng cộng:</b>										

..., Ngày ... tháng ... năm ...

**Bên góp vốn A**  
(Ký, họ tên)

**Bên góp vốn B**  
(Ký, họ tên)

...  
...

đóng dấu

đóng dấu

...

**Cách ghi một số nội dung trong bảng**

Cột B: Ghi số hiệu; ngày, tháng, năm của chứng từ;

Cột C; Ghi nội dung của chứng từ;

Cột 1,2: Ghi số Thuế GTGT và tổng chi phí chung của Hợp đồng;

Cột 3,4: Ghi số Thuế GTGT và chi phí phân bổ cho đối tác A;

Cột 5,6: Ghi số Thuế GTGT và chi phí phân bổ cho đối tác B;

.....

*Biểu số .....*

**Hợp đồng hợp tác kinh doanh:**

.....

**Mẫu số 02 – HTKD**

*(Ban hành theo TT số 23/2005/TT-BTC*

*ngày 30/03/2005 của Bộ Tài chính)*

**BẢNG PHÂN CHIA SẢN PHẨM**

*(Tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là: ...)*

1. Tên hợp đồng: .....
2. Thời gian thực hiện hợp đồng: .....
3. Các bên tham gia hợp đồng: .....
4. Nội dung của hợp đồng: .....
5. Thời gian phát sinh sản phẩm cần phân chia: Từ: ... Đến: ...

*Đơn vị tính:...*

S T T	Loại sản phẩm	Tổng sản phẩm	Phân chia cho các bên			Ghi chú
			Bên góp vốn A	Bên góp vốn B	...	
A	B	1	2	3	...	C

*..., Ngày ... tháng ... năm ...*

**Bên góp vốn A**

(Ký, họ tên)

đóng dấu

**Bên góp vốn B**

(Ký, họ tên)

đóng dấu

...

...

...

**Cách ghi một số nội dung trong bảng:**

Cột B: Ghi tên, quy cách sản phẩm;

Cột 1: Ghi tổng giá trị sản phẩm;

Cột 2: Ghi số sản phẩm phân chia cho đối tác A theo quy định của hợp đồng;

Cột 3: Ghi số sản phẩm phân chia cho đối tác B theo quy định của hợp đồng;

.....

e) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia doanh thu, theo từng lần bán hàng bên liên doanh được giao trách nhiệm bán hộ sản phẩm cho các bên khác phải phát hành hóa đơn cho toàn bộ sản phẩm của hợp đồng. Định kỳ, theo thỏa thuận, bên bán hàng phải lập Bảng phân chia doanh thu (Biểu số 06) và được các bên xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản chính. Khi nhận được Bảng phân chia doanh thu, các bên liên doanh không bán sản phẩm phải lập hóa đơn bán hàng cho bên bán sản phẩm đối với số doanh thu được hưởng từ hợp đồng. Các hóa đơn này là căn cứ để các bên liên doanh kế toán doanh thu bán hàng từ hợp đồng.

**Biểu số .....**

**Hợp đồng hợp tác kinh doanh:**

.....

**Mẫu số 03 – HTKD**

(Ban hành theo TT số 23/2005/TT-BTC  
ngày 30 /03/2005 của Bộ Tài chính)

**BẢNG PHÂN CHIA DOANH THU**

(Ghi nhận tại bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh là:...)

1. Tên hợp đồng: .....
2. Thời gian thực hiện hợp đồng: .....
3. Các bên tham gia hợp đồng: .....
4. Nội dung của hợp đồng: .....
5. Thời gian phát sinh doanh thu cần phân chia: .....

Đơn vị tính:.....

S T T	Chứng từ		Ghi nhận tổng số tiền		Phân chia cho các bên					Ghi chú
	Số, ngày, tháng, Năm	Nội dung			Bên góp vốn A		Bên góp vốn B		...	
			Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu	Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu	Thuế GTGT (nếu có)	Doanh thu	...	
A	B	C	1	2	3	4	5	6	...	D
	<b>Tổng cộng:</b>									

..., Ngày ... th, ng ... n`m ...

**B<sup>a</sup>n gặp vèn A**

(Ký, hã t<sup>a</sup>n)

®ăng dều

**B<sup>a</sup>n gặp vèn B**

(Ký, hã t<sup>a</sup>n)

®ăng dều

...

...

...

**C<sub>2</sub>ch ghi mét sè néi dung trong bñng:**

Cột B: Ghi số hiệu; ngày, tháng, năm của chứng từ;

Cột C: Ghi nội dung của chứng từ;

Cột 1,2: Ghi số Thuế GTGT và tổng doanh thu chung của Hợp đồng;

Cột 3,4: Ghi số Thuế GTGT và doanh thu phân chia cho đối tác A;

Cột 5,6: Ghi số Thuế GTGT và doanh thu phân chia cho đối tác B;

.....

#### **5.2.1.1.2 Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát**

a) Tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh là tài sản được góp hoặc do các bên tham gia liên doanh mua, được sử dụng cho mục đích của liên doanh và mang lại lợi ích cho các bên tham gia liên doanh theo quy định của Hợp đồng liên doanh.

b) Mỗi bên liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

c) Các bên liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính của mình những nội dung sau đây:

- + Phần vốn góp vào tài sản đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;
- + Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên góp vốn liên doanh;
- + Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;

- + Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;

- + Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.

d) Trường hợp phát sinh các chi phí, doanh thu chung mà các bên tham gia hợp đồng phải gánh chịu hoặc được hưởng thì các bên liên doanh phải thực hiện các quy định về kế toán như đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

#### **4.2.1.1.3. Kế toán góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát**

a) Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thành lập bởi các bên góp vốn liên doanh (*cơ sở đồng kiểm soát*) là cơ sở kinh doanh mới được thành lập có hoạt động độc lập giống như hoạt động của một doanh nghiệp, tuy nhiên vẫn chịu sự kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh theo hợp đồng liên doanh. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải tổ chức thực hiện công tác kế toán riêng theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán như các doanh nghiệp khác. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Mỗi bên góp vốn liên doanh được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

b) Các bên tham gia liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng tài sản vào liên doanh. Phần vốn góp này phải được ghi sổ kế toán và được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán của bên liên doanh là một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

#### **4.2.1.2. Tài khoản sử dụng**

Tài khoản 222 dùng để phản ánh toàn bộ vốn góp liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và tình hình thu hồi lại vốn góp liên doanh khi kết thúc hợp đồng liên doanh.

Vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát của doanh nghiệp bao gồm tất cả các loại tài sản, vật tư, tiền vốn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp kể cả tiền vay dài hạn dùng vào việc góp vốn.



**\* Nguyên tắc hạch toán TK 222 - Vốn góp liên doanh**

(1). Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phản ánh trên tài khoản này phải là giá trị vốn góp được các bên tham gia liên doanh thống nhất đánh giá và được chấp thuận trong biên bản góp vốn.

(2). Trường hợp góp vốn liên doanh bằng vật tư, hàng hóa:

- Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa cao hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận vào thu nhập khác. Phần thu nhập khác do chênh lệch đánh giá lại vật tư, hàng hóa tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh phải được hoãn lại và ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán số vật tư, hàng hóa cho bên thứ ba độc lập, khoản doanh thu chưa thực hiện này được kết chuyển vào thu nhập khác.

- Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa thấp hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận vào chi phí khác.

(3). Trường hợp góp vốn liên doanh bằng tài sản cố định:

- Nếu giá đánh giá lại của TSCĐ cao hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận vào thu nhập khác. Phần thu nhập khác do chênh lệch đánh giá lại TSCĐ tương ứng với phần vốn góp của bên góp vốn liên doanh phải được hoãn lại và ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Hàng năm, khoản doanh thu chưa thực hiện này (lãi do đánh giá lại TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh) được phân bổ dần vào thu nhập khác theo thời gian sử dụng hữu ích dự kiến của tài sản cố định đem đi góp vốn liên doanh.

- Nếu giá đánh giá lại của TSCĐ thấp hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận ngay vào chi phí khác trong kỳ.

(4). Khi thu hồi vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị vật tư, tài sản và tiền do liên doanh trả lại để ghi giảm số vốn đã góp. Nếu bị thiệt hại do không thu hồi đủ vốn góp thì khoản thiệt hại này được ghi nhận là một khoản chi phí tài chính. Nếu giá trị thu hồi cao hơn số vốn đã góp thì khoản lãi này được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính.

(5). Lợi nhuận từ kết quả đầu tư góp vốn liên doanh vào cơ sở đồng kiểm soát là khoản doanh thu hoạt động tài chính và được phản ánh vào bên Có Tài khoản 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”. Số lợi nhuận chia cho các bên tham gia liên doanh có thể được thanh toán toàn bộ hoặc thanh toán từng phần theo mỗi kỳ kế toán và cũng có thể giữ lại để bổ sung vốn góp liên doanh nếu các bên tham gia liên doanh chấp thuận.

Các khoản chi phí về hoạt động liên doanh phát sinh được phản ánh vào bên Nợ TK 635 “Chi phí tài chính”.

(6). Các bên góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có quyền chuyển nhượng giá trị phần vốn góp của mình trong liên doanh. Trường hợp giá trị chuyển nhượng cao hơn số vốn đã góp vào liên doanh thì chênh lệch lãi do chuyển nhượng vốn được phản ánh vào bên Có TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”. Ngược lại, nếu giá trị chuyển nhượng thấp hơn số vốn đã góp thì chênh lệch lỗ do chuyển nhượng vốn được phản ánh vào bên Nợ TK 635 “Chi phí tài chính”.

(7). Đối với cơ sở đồng kiểm soát, khi chuyển nhượng phần vốn giữa các bên tham gia liên doanh thì các chi phí liên quan đến hoạt động chuyển nhượng của các bên không hạch toán trên sổ kế toán của doanh nghiệp mà chỉ theo dõi chi tiết nguồn vốn góp và làm thủ tục chuyển đổi tên chủ sở hữu trên Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc Giấy phép đầu tư.

(8). Đối với bên liên doanh hoặc đối tác khác mua lại phần vốn góp của các bên khác trong liên doanh, thì phản ánh phần vốn góp vào liên doanh theo giá thực tế mua (giá mua phần vốn góp này có thể cao hơn hoặc thấp hơn giá trị sổ sách của phần vốn góp được chuyển nhượng tại thời điểm thực hiện việc chuyển nhượng).

(9). Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo từng đối tác, từng lần góp và từng khoản vốn đã thu hồi, chuyển nhượng.

**\* Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 222 - Vốn góp liên doanh**

**Bên Nợ:**

Số vốn góp liên doanh đã góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng.

**Bên Có:**

Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát giảm do đã thu hồi, chuyển nhượng.

**Số dư bên Nợ:**

Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hiện còn cuối kỳ.

**4.2.1.3. Nội dung và phương pháp hạch toán**

**4.2.1.3.1 Trường hợp liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát**

**(1) Kế toán chi phí phát sinh riêng tại mỗi bên liên doanh**

a) Căn cứ vào các hóa đơn, chứng từ liên quan, tập hợp chi phí phát sinh riêng mà bên liên doanh phải gánh chịu khi tham gia hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642 (Chi tiết cho hợp đồng)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112, 331,...

b) Cuối kỳ kết chuyển chi phí phát sinh để tập hợp chi phí SXKD của hợp đồng liên doanh, ghi:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang (Chi tiết cho hợp đồng)

Có TK 621, 622, 627 (Chi tiết hợp đồng)

c) Kế toán chi phí SXKD phát sinh riêng của các bên liên doanh trong trường hợp hợp đồng chia sản phẩm:

c.1) Khi nhận sản phẩm được chia từ hợp đồng liên doanh nhập kho, căn cứ vào phiếu giao nhận sản phẩm từ hợp đồng, phiếu nhập kho và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (Nếu sản phẩm được chia chưa phải là thành phẩm cuối cùng)

Nợ TK 155 - Thành phẩm (Nếu sản phẩm được chia là thành phẩm)

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán (Nếu gửi sản phẩm được chia đem đi bán ngay không qua kho)

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (Chi tiết cho hợp đồng).

c.2) Khi nhận sản phẩm được chia từ hợp đồng và đưa vào sử dụng ngay cho sản xuất, kinh doanh, căn cứ vào phiếu giao nhận sản phẩm từ hợp đồng và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (Chi tiết cho hợp đồng).

d) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định không chia sản phẩm mà giao cho một bên bán ra ngoài, sau khi phát hành hóa đơn cho bên bán sản phẩm, kết chuyển chi phí riêng tham gia hợp đồng vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang (Chi tiết cho hợp đồng).

**(2) Kế toán chi phí phát sinh chung do mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu**

**a) Kế toán tại bên tham gia liên doanh có phát sinh chi phí chung**

a.1) Khi phát sinh chi phí chung do các bên liên doanh phải gánh chịu, căn cứ vào các hóa đơn, chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642 (Chi tiết cho hợp đồng)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112, 331, ...

a.2) Nếu hợp đồng liên doanh quy định phải phân chia chi phí chung, cuối kỳ căn cứ vào quy định của hợp đồng, kê toán lập Bảng phân bổ chi phí phát sinh chung cho các bên góp vốn liên doanh khác và sau khi được các bên liên doanh chấp nhận, căn cứ vào chi phí được phân bổ cho các bên góp vốn liên doanh khác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (Chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 621, 622, 627, 641, 642.

**b) Kế toán tại bên liên doanh không hạch toán chi phí chung cho hợp đồng liên doanh**

Căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí chung của hợp đồng liên doanh đã được các bên góp vốn liên doanh chấp nhận (do bên kế toán chi phí chung cung cấp), ghi:

Nợ TK 621, 622, 623, 641, 642 (Chi tiết cho hợp đồng)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho đối tác kế toán chi phí chung).

**(3) Kế toán doanh thu bán sản phẩm trong trường hợp một bên liên doanh bán hộ hàng hóa và chia doanh thu cho các đối tác khác**

**a) Kế toán ở bên bán sản phẩm**

- Khi bán sản phẩm theo quy định của hợp đồng bên bán phải phát hành hóa đơn cho toàn bộ sản phẩm bán ra, đồng thời phản ánh tổng số tiền bán sản phẩm của hoạt động liên doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, ....

Có TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho hợp đồng)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (Nếu có).

- Căn cứ vào quy định của hợp đồng liên doanh và Bảng phân bổ doanh thu, phản ánh doanh thu tương ứng với lợi ích của bên liên doanh được hưởng, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho hợp đồng)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Lợi ích mà bên bán được hưởng theo thỏa thuận trong hợp đồng).

- Khi nhận được hóa đơn do bên đối tác không bán sản phẩm phát hành theo số doanh thu mà bên đối tác đó được hưởng từ hợp đồng, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho hợp đồng)

Nợ TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp (33311- Nếu chia cả thuế GTGT đầu ra)

Có TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho từng đối tác)

- Khi thanh toán tiền bán sản phẩm do bên đối tác không bán sản phẩm được, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 111, 112 , ...

**b) Kế toán ở bên không bán sản phẩm**

- Bên liên doanh không tham gia bán sản phẩm của liên doanh căn cứ vào bảng phân bổ doanh thu đã được các bên xác nhận và chứng từ có liên quan do bên bán sản phẩm cung cấp, lập hóa đơn cho bên bán sản phẩm theo số doanh thu mà mình được hưởng, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (Bao gồm thuế GTGT nếu chia cả

Thuế GTGT đầu ra, chi tiết cho đối tác bán sản phẩm,).

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Chi tiết cho hợp đồng và theo số tiền được chia)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (Nếu được chia cả thuế GTGT đầu ra).

- Khi bên đối tác thanh toán tiền bán sản phẩm, căn cứ vào số tiền thực nhận, ghi:

Nợ TK 111, 112, ... (Số tiền do đối tác trong hợp đồng chuyển trả).

Có TK 138 - Phải thu khác .

**(4) Kế toán chia lợi nhuận trong trường hợp hợp đồng quy định chia lợi nhuận trước thuế**

**a) Kế toán ở bên thực hiện kế toán hợp đồng hợp tác kinh doanh**

+ Khi bán sản phẩm theo quy định của hợp đồng bên kế toán phải phát hành hóa đơn cho toàn bộ sản phẩm bán ra, đồng thời phản ánh tổng số tiền bán sản phẩm của hoạt động liên doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, ....

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Chi tiết cho hợp đồng)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (Nếu có).

+ Căn cứ vào chi phí sản xuất kinh doanh thực tế phát sinh liên quan đến hợp đồng hợp tác kinh doanh, kế toán tập hợp chi phí và kết chuyển để tính chi phí sản xuất kinh doanh dở dang hoặc thành phẩm nhập kho (nếu có). Khi bán sản phẩm theo quy định của hợp đồng kế toán xác định giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 154, 155

+ Sau khi kết chuyển doanh thu, giá vốn và xác định kết quả hoạt động liên doanh, kế toán căn cứ vào quy định của hợp đồng hợp tác kinh doanh và kết quả phân chia lợi nhuận trước thuế, phản ánh lợi nhuận trước thuế tương ứng với lợi ích mà đơn vị được hưởng và phải trả cho bên đối tác, ghi:

*Trường hợp lãi:*

Nợ TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (Chi tiết cho hợp đồng)

Có TK 421 – Lợi nhuận chưa phân phối (Phần đơn vị được hưởng)

Có TK 338 - Phải trả khác (Phần đối tác được hưởng, chi tiết cho từng đối tác)

*Trường hợp lỗ:*

Nợ TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (Phần đơn vị phải gánh chịu)

Nợ TK 338 - Phải trả khác (Phần đối tác phải gánh chịu, chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (Chi tiết cho hợp đồng)

+ Khi thanh toán tiền cho bên đối tác, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác (Chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 111, 112,...

**b) Kế toán ở bên không thực hiện kế toán Hợp đồng HTKD**

+ Bên liên doanh không tham gia bán sản phẩm của liên doanh căn cứ vào kết quả phân chia lợi nhuận trước thuế từ hợp đồng và chứng từ có liên quan do đối tác cung cấp, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (Chi tiết cho đối tác bán sản phẩm).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lợi nhuận được chia)

+ Khi bên đối tác thanh toán tiền bán sản phẩm, căn cứ vào số tiền thực nhận, ghi:

Nợ TK 111, 112, ... (Số tiền do đối tác trong hợp đồng chuyển trả).

Có TK 138 - Phải thu khác.

**4.2.1.3.2 Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát**

a) Trường hợp bên liên doanh đem tài sản cố định của mình đi góp vốn vào hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát, kế toán vẫn tiếp tục theo dõi TSCĐ đó trên TK 211 và chỉ phản ánh sự thay đổi mục đích, nơi sử dụng của tài sản cố định.

b) Trường hợp bên liên doanh mua hoặc đem các tài sản khác đi góp vốn vào hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát, căn cứ vào các chi phí thực tế bỏ ra để có được tài sản đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 211, 213 (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát trong hợp đồng hợp tác kinh doanh)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có).

Có các TK 111, 112, ...

Có TK 331- Phải trả cho người bán.

c) Trường hợp bên liên doanh tự thực hiện hoặc phối hợp cùng với đối tác khác tiến hành đầu tư xây dựng để có được tài sản đồng kiểm soát:

c1) Căn cứ vào chi phí thực tế bỏ ra của bên liên doanh, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Chi tiết hợp đồng hợp tác kinh doanh tài sản đồng kiểm soát)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có).

Có TK 111, 112, 152, 153, 155, 156, ...

Có TK 331, 341,...

c2) Khi công trình đầu tư XĐCB hoàn thành, đưa vào sử dụng, quyết toán được duyệt, kế toán xác định giá trị tài sản đồng kiểm soát hình thành qua đầu tư XĐCB và các khoản chi phí không được duyệt chi (nếu có), ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát)

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát)

Nợ TK 1388 - Phải thu khác (Phần chi phí không được duyệt chi phải thu hồi - nếu có)

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu  
Có TK 241 - XDCB dở dang.

c3) Căn cứ vào nguồn vốn dùng vào việc đầu tư, xây dựng tài sản đồng kiểm soát, kế toán kết chuyển sang nguồn vốn kinh doanh theo quy định hiện hành.

c4) Phương pháp ghi chép các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến kế toán chi phí, doanh thu mà các bên liên doanh tài sản đồng kiểm soát phải gánh chịu hoặc được hưởng, thực hiện như quy định đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

**4.2.1.3.3. Kế toán góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát**

(1) Kế toán vốn góp liên doanh vào cơ sở đồng kiểm soát

a) Khi góp vốn liên doanh bằng tiền vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh  
Có TK 111 - Tiền mặt  
Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

b) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, ghi:

b1) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh (Theo giá đánh giá lại);  
Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số chênh lệch giá trị ghi sổ lớn hơn giá đánh giá lại);  
Có các TK 152, 153, 155, 156 (Giá trị ghi sổ kế toán);  
Có TK 711 – Thu nhập khác (Số chênh lệch giá trị ghi sổ nhỏ hơn giá đánh giá lại);

c) Trường hợp góp vốn bằng tài sản cố định:

c.1) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng tài sản cố định, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh (Theo giá trị thực tế của TSCĐ do các bên thống nhất đánh giá);  
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số khấu hao đã trích);  
Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số chênh lệch đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ);  
Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá); hoặc  
Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá);  
Có TK 711 – Thu nhập khác (Số chênh lệch đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ).

d) Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam được Nhà nước giao đất để góp vốn liên doanh với các công ty nước ngoài bằng giá trị quyền sử dụng đất, mặt nước, mặt biển, thì sau khi có quyết định của Nhà nước giao đất để góp vào liên doanh và làm xong thủ tục giao cho liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh  
Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh (Chi tiết nguồn vốn Nhà nước).

đ) Trường hợp bên góp vốn liên doanh được chia lợi nhuận nhưng sử dụng số lợi nhuận được chia để góp thêm vốn vào liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(2) *Kế toán chi phí cho hoạt động liên doanh và lợi nhuận nhận được từ liên doanh:*

a) Các khoản chi phí liên quan đến hoạt động góp vốn liên doanh phát sinh trong kỳ (Lãi tiền vay để góp vốn, tiền thuê đất, các chi phí khác,...), ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112, 152,...

b) Phản ánh các khoản lợi nhuận từ liên doanh phát sinh trong kỳ khi nhận được thông báo về số lợi nhuận được chia hoặc khi nhận được tiền, ghi:

- Khi nhận được thông báo về số lợi nhuận được chia, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (Khi nhận được giấy báo của liên doanh)

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi nhận được tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112 - (Số tiền nhận được)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

(3) *Kế toán thu hồi vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi kết thúc hợp đồng liên doanh hoặc cơ sở đồng kiểm soát chấm dứt hoạt động*

a) Khi thu hồi vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào chứng từ giao nhận của các bên tham gia liên doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213, ...

Có TK 222 - Vốn góp liên doanh.

b) Số vốn không thu hồi được do liên doanh làm ăn thua lỗ được coi là một khoản thiệt hại và phải tính vào chi phí hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 222 - Vốn góp liên doanh.

c) Giá trị thu hồi vượt quá số vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát được coi là thu nhập và phải tính vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213, ...

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính.

(4) *Kế toán chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát*

a) Đối với doanh nghiệp chuyển quyền sở hữu vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị hợp lý của tài sản nhận về do bên nhận chuyển nhượng thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213, ...

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (Nếu giá trị hợp lý của tài sản nhận về thấp hơn số vốn đã góp)

Có TK 222 – Vốn góp liên doanh

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu giá trị hợp lý của tài sản nhận về cao hơn số vốn đã góp).

b) Trường hợp bên Việt Nam được Nhà nước giao đất để tham gia liên doanh, khi chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát cho bên nước ngoài và trả lại quyền sử dụng đất cho Nhà nước, ghi:

Nợ TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh  
Có TK 222 - Vốn góp liên doanh.

Nếu bên đối tác thanh toán cho bên Việt Nam một khoản tiền như là một khoản đền bù cho việc chuyển nhượng (trong trường hợp này cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chuyển sang thuê đất), ghi:

Nợ TK 111, 112, ...  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

c) Đối với doanh nghiệp nhận chuyển nhượng vốn góp, nếu đang là đối tác tham gia góp vốn liên doanh thì sau khi tăng thêm quyền sở hữu đối với cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải tổng hợp số vốn đã góp và căn cứ vào tỷ lệ quyền biểu quyết để xác định khoản đầu tư vào cơ sở này là khoản đầu tư vào công ty con hay khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết  
Có TK 111, 112 (Số tiền thanh toán cho bên góp vốn liên doanh trước đó để có quyền sở hữu)  
Có TK 222 - Vốn góp liên doanh.

d) Đối với doanh nghiệp nhận chuyển nhượng, nếu mới tham gia vào liên doanh để trở thành bên góp vốn liên doanh thì ghi nhận khoản vốn góp liên doanh trên cơ sở giá gốc, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh  
Có các TK 111, 112 (Số tiền đã thanh toán để có quyền tham gia góp vốn liên doanh)  
Có các TK liên quan khác.

đ) Trường hợp bên Việt Nam chuyển nhượng phần vốn góp cho bên nước ngoài trong cơ sở đồng kiểm soát và trả lại quyền sử dụng đất và chuyển sang hình thức thuê đất. Cơ sở đồng kiểm soát phải ghi giảm quyền sử dụng đất và ghi giảm nguồn vốn kinh doanh tương ứng với quyền sử dụng đất. Việc giữ nguyên hoặc ghi tăng vốn phụ thuộc vào việc đầu tư tiếp theo của chủ sở hữu. Tiền thuê đất do cơ sở này thanh toán không tính vào vốn chủ sở hữu mà hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo các kỳ tương ứng.

(5) *Kế toán nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát*

a) *Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp bổ sung vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng tài sản.*

Trường hợp này, kế toán tương tự như khi góp vốn lần đầu

b) *Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:*

b.1) Khi bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào giá thực tế bán tài sản, kế toán phản ánh doanh thu, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, ... (Giá bán tài sản, hàng hóa cho liên doanh).  
Có TK 511 – Doanh thu bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ (Trường hợp bán hàng hóa)  
Có TK 711- Thu nhập khác (Trường hợp bán TSCĐ)



Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.

b.2) Đồng thời phản ánh giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (Trường hợp bán hàng hóa)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Trường hợp bán tài sản cố định- Giá trị còn lại)

Nợ TK 214 – Khấu hao tài sản cố định (Số hao mòn lũy kế của TSCĐ)

Có TK 156 – Hàng hóa (Trường hợp bán hàng hóa)

Có TK 211 – Tài sản cố định hữu hình (Nguyên giá TSCĐ).

c) Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

Khi mua tài sản từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, căn cứ hóa đơn chứng từ liên quan kế toán ghi nhận tài sản, hàng hóa mua về như mua của các nhà cung cấp khác. Tuy nhiên nếu trong kỳ bên góp vốn liên doanh chưa bán lại tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh không phải hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ giao dịch này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

(6) Xử lý số dư các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản khi góp vốn liên doanh bằng tài sản từ trước đến nay đang còn phản ánh trên TK 412 “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”

(a). Trường hợp dư Có TK 412, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK 711 – Thu nhập khác

(b). Trường hợp dư Nợ TK 412, ghi:

Nợ TK 811 – Chi phí khác

Có TK 412 – Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

## V. Kế toán các khoản đầu tư chứng khoán và đầu tư khác :

### 5.1 Nội dung và nguyên tắc hạch toán đầu tư chứng khoán

#### 5.1.1 Nội dung:

Đầu tư chứng khoán là hoạt động đầu tư tài chính dùng vốn nhàn rỗi để mua các loại chứng khoán nhằm mục đích hưởng lãi hoặc chia sẻ lợi ích và cả trách nhiệm với doanh nghiệp khác cũng như sử dụng chứng khoán làm đối tượng kinh doanh.

*Chứng khoán bao gồm:* Cổ phiếu và trái phiếu

\* **Cổ phiếu:** Là chứng chỉ pháp lý xác nhận phần vốn góp của chủ sở hữu vào các Công ty cổ phần, các chủ sở hữu này được gọi là cổ đông.

Cổ đông được hưởng cổ tức cổ phần – gọi là cổ tức, căn cứ vào kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty cổ phần, nhưng đồng thời phải chịu rủi ro khi Công ty bị thua lỗ, giải thể hoặc phá sản theo điều lệ Công ty cổ phần hoặc luật phá sản Doanh nghiệp.

\* **Trái phiếu :** Là chứng chỉ vay nợ có kỳ hạn và có lãi do Nhà nước hoặc doanh nghiệp phát hành nhằm huy động vốn cho đầu tư phát triển. Trái phiếu gồm:

- **Trái phiếu chính phủ :** Là chứng chỉ vay nợ của Chính phủ do Bộ Tài Chính phát hành dưới các hình thức : tín phiếu kho bạc, trái phiếu kho bạc, trái phiếu công trình. Trái phiếu có nhiều mệnh giá khác nhau được in sẵn hoặc không in trên tờ trái phiếu. Trái phiếu được tự do chuyển nhượng, cầm cố, thế chấp trong quan hệ tín dụng, hoặc được thừa kế. Thông thường khoản tiền lãi của trái phiếu có thể nhận trước, nhận sau hoặc định kỳ nhận lãi, còn tiền gốc được thanh toán một lần khi trái phiếu đáo hạn.

+ *Tín phiếu kho bạc nhà nước*: là một loại trái phiếu ngắn hạn (dưới 1 năm) được phát hành thông qua đấu thầu do Bộ Tài Chính và Ngân hàng Nhà Nước tổ chức.

Loại trái phiếu này không phải chỉ nhằm mục đích vay vốn cho Ngân sách Quốc gia mà mục đích cao hơn của nó là thực hiện chính sách tiền tệ, khắc phục tình trạng lạm phát, nhằm đảm bảo hợp lý khối lượng tiền tệ trong lưu thông.

+ *Trái phiếu kho bạc nhà nước*: là loại trái phiếu trung hạn và dài hạn phát hành cho ngân sách nhà nước.

+ *Trái phiếu công trình*: là một loại trái phiếu Chính phủ được phát hành để xây dựng các công trình, dự án do Chính Phủ và Địa phương thực hiện. Vốn hoàn trả trái phiếu (gốc và lãi) được lấy từ nguồn thu của công trình khi đưa vào sử dụng.

- ***Trái phiếu công ty*** : Là chứng chỉ nợ do Công ty cổ phần phát hành để vay vốn của quần chúng trong thời gian dài. Trái phiếu được phát hành khi Công ty cổ phần cần thêm vốn hoạt động (sau khi đã góp đủ vốn cổ phần) nhưng không chọn giải pháp tăng vốn vì thủ tục phức tạp và không muốn nhận thêm cổ đông.

Chủ sở hữu trái phiếu được gọi là trái chủ – được hưởng một khoản tiền lãi nhất định bất kể kết quả hoạt động của Công ty lãi hay lỗ.

- ***Trái phiếu Ngân hàng***: Là trái phiếu do ngân hàng Thương mại phát hành để huy động vốn qua sự cho phép của Ngân hàng Trung ương.

*Căn cứ vào thời hạn đầu tư thì khoản đầu tư chứng khoán được chia làm 2 loại:*

- ***Đầu tư chứng khoán ngắn hạn*** : Là hoạt động mua bán thanh toán chứng khoán có thời hạn thu hồi vốn dưới một năm ( kể cả các loại chứng khoán dài hạn được mua bán ở thị trường chứng khoán mà có thể thu hồi vốn trong một năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh ).

- ***Đầu tư chứng khoán dài hạn*** : Là hoạt động mua bán thanh toán chứng khoán có thời hạn thu hồi vốn trên một năm

### 5.1.2 Nguyên tắc hạch toán:

Trong quá trình hạch toán các loại chứng khoán kế toán cần phải thực hiện các nguyên tắc sau :

- Giá trị cá loại chứng khoán phải được tính toán và ghi sổ theo giá thực tế hay còn gọi là giá gốc bao gồm : Giá mua, chi phí môi giới, thuế, lệ phí và phí ngân hàng nếu có trong việc mua bán chứng khoán...

- Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi từng loại chứng khoán theo mục đích đầu tư, theo thời hạn thu hồi vốn, theo mệnh giá và giá mua thực tế.

- Cuối niên độ kế toán, nếu giá thị trường của chứng khoán thấp hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn.

### 5.1.3 Kế toán tổng hợp đầu tư chứng khoán:

#### a. Tài khoản sử dụng:

##### \* *Tài khoản 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn*

*Bên nợ :*

- Trị giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn mua vào hoặc chuyển đổi từ chứng khoán dài hạn.

*Bên có :*

- Trị giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, chuyển nhượng, đáo hạn hoặc thanh toán

*Số dư nợ :*

- Trị giá chứng khoán ngắn hạn doanh nghiệp đang nắm giữ

*Tài khoản 121 có 2 tài khoản cấp 2*

+ **Tài khoản 1211 - Cổ phiếu** Tài khoản này phản ánh tình hình mua, bán cổ phiếu với mục đích nắm giữ để bán.

+ **Tài khoản 1212 - Trái phiếu** Tài khoản này phản ánh tình hình mua, bán và thanh toán các loại tín phiếu, trái phiếu ngắn hạn.

**\* Tài khoản 228 - đầu tư dài hạn khác**

**Bên Nợ:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác tăng.

**Bên Có:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác giảm.

**Số dư bên Nợ:**

Giá trị thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác hiện có của doanh nghiệp.

**Tài khoản 228 - Đầu tư dài hạn khác, có 3 tài khoản cấp 3:**

- **Tài khoản 2281 - Cổ phiếu:** Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại cổ phiếu đầu tư dài hạn hoặc góp vốn mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết ở doanh nghiệp khác.

- **Tài khoản 2282 - Trái phiếu:** Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại trái phiếu đầu tư dài hạn của doanh nghiệp.

- **Tài khoản 2288 - Đầu tư dài hạn khác:** Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của vốn cho vay hoặc đầu tư dài hạn khác của doanh nghiệp.

**SỔ CHI TIẾT ĐẦU TƯ CHỨNG KHOÁN**

Tài khoản:.....

Loại chứng khoán .....Đơn vị phát hành.....

Mệnh giá.....Lãi suất.....Thời hạn thanh toán.....

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Số phát sinh				Số dư	
	Số	Ngày			Mua vào		Xuất ra		Số lượng	Số tiền
					Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền		
			Số dư đầu kỳ							
			Cộng số phát sinh							
			Số dư cuối kỳ							

**b. Nội dung và phương pháp hạch toán**

- Khi mua chứng khoán, căn cứ vào chi phí thực tế mua ( giá mua và các chi phí như môi giới, thông tin, lệ phí, thuế, phí ngân hàng ...)

Nợ TK 121

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 111, 112, 141, ...

- Khi chuyển đổi chứng khoán đầu tư dài hạn thành chứng khoán ngắn hạn

Nợ TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Có TK 228 - Đầu tư chứng khoán dài hạn

- Định kỳ nhận lãi hoặc xác định số lãi phải thu

Nợ TK 111, 112 - Nếu nhận

Nợ TK 131 - Nếu chưa nhận

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính

- Nếu không nhận lãi mà tiếp tục bổ sung vào đầu tư

Nợ TK 121 (228)

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính

- Khi chuyển nhượng chứng khoán căn cứ vào giá chuyển nhượng và giá gốc

+ Nếu lãi:

Nợ TK 111, 112 - Nếu đã thu tiền ( Giá bán )

Nợ TK 131 - Nếu chưa thu tiền ( Giá bán )

Có TK 121 - Theo giá gốc

Có TK 515 - Chênh lệch giá bán và giá gốc

+ Nếu lỗ :

Nợ TK 111, 112 - Nếu đã thu tiền ( Giá bán )

Nợ TK 131 - Nếu chưa thu tiền ( Giá bán )

Nợ TK 635 - Chênh lệch giá bán và giá gốc

Có TK 121 (228) - Theo giá gốc

+ Các chi phí liên quan đến việc chuyển nhượng (hoa hồng, môi giới, lệ phí...)

Nợ TK 635 - Chi phí hoạt động tài chính

Có TK 111, 112, 331

- Khi thanh toán chứng khoán đến hạn

Nợ TK 111, 112 - Theo giá thu hồi

Có TK 121 (221) - Theo giá gốc

Có TK 515 - Tiền lãi

#### **5.1.4 Kế toán các khoản lãi từ khai (Hoạt động cho vay vốn).**

a) Khi cho đơn vị khác vay vốn có thời hạn thu hồi trên một năm, ghi:

Nợ TK 2288 - Đầu tư dài hạn khác

Nợ TK 1288 – Đầu tư ngắn hạn khác

Có TK 111, 112,...

b) Định kỳ tính và thu lãi cho vay vốn, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (Nếu chưa thu được tiền ngay)

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (Chi tiết về lãi cho vay vốn).

c) Thu hồi vốn cho vay, ghi:

Nợ TK 111, 112,.... (Số tiền gốc và lãi cho vay)

Có TK 2288 - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc)

Có TK 1288 - Đầu tư ngắn hạn khác (Số tiền gốc)

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (Số lãi).

## VI. Kế toán các khoản dự phòng tài chính.

### 6.1 Khái niệm

Dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính: là dự phòng phần giá trị bị tổn thất do các loại chứng khoán đầu tư của doanh nghiệp bị giảm giá; giá trị các khoản đầu tư tài chính bị tổn thất do tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ.

### 6.2 Thời điểm trích lập và hoàn nhập dự phòng:

Thời điểm lập và hoàn nhập các khoản dự phòng là thời điểm cuối kỳ kế toán năm. Trường hợp doanh nghiệp được Bộ Tài chính chấp thuận áp dụng năm tài chính khác với năm dương lịch (bắt đầu từ ngày 1/1 và kết thúc 31/12 hàng năm) thì thời điểm lập dự phòng là ngày cuối cùng của năm tài chính.

### 6.3 Đối tượng:

Là các chứng khoán, các khoản vốn doanh nghiệp đang đầu tư vào tổ chức kinh tế khác có đủ các điều kiện sau:

#### a. Đối với các khoản đầu tư chứng khoán:

- Là các loại chứng khoán như cổ phiếu, trái phiếu công ty ... được doanh nghiệp đầu tư theo đúng quy định của pháp luật.

- Được tự do mua bán trên thị trường mà tại thời điểm kiểm kê, lập báo cáo tài chính có giá thị trường giảm so với giá đang hạch toán trên sổ kế toán.

Những chứng khoán không được phép mua bán tự do trên thị trường thì không được lập dự phòng giảm giá.

Riêng đối với các công ty chuyên kinh doanh chứng khoán không thuộc đối tượng áp dụng quy định về việc trích lập dự phòng tổn thất các khoản đầu tư chứng khoán theo quy định tại Thông tư này.

**b. Đối với các khoản vốn đầu tư** của doanh nghiệp vào tổ chức kinh tế là đơn vị thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, công ty cổ phần, hợp danh, liên doanh, liên kết và các khoản đầu tư dài hạn khác phải trích lập dự phòng nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ (trừ trường hợp lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư).

### 6.4 Phương pháp lập dự phòng:

a. Các loại chứng khoán đầu tư:

Mức trích lập dự phòng tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức dự phòng} \\ \text{giảm giá đầu tư} \\ \text{chứng khoán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng chứng khoán} \\ \text{bị giảm giá tại thời} \\ \text{điểm lập báo cáo tài} \\ \text{chính} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá chứng} \\ \text{khoán hạch} \\ \text{toán trên sổ} \\ \text{kế toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá chứng} \\ \text{khoán thực tế} \\ \text{trên thị trường} \end{array}$$

Doanh nghiệp phải lập dự phòng riêng cho từng loại chứng khoán đầu tư, có biến động giảm giá tại thời điểm lập báo cáo tài chính và được tổng hợp vào bảng kê chi tiết dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư, làm căn cứ hạch toán vào chi phí tài chính của doanh nghiệp.

**b. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn:**

Mức trích tối đa cho mỗi khoản đầu tư tài chính bằng số vốn đã đầu tư và tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức dự} \\ \text{phòng tổn thất} \\ \text{các khoản đầu} \\ \text{tư tài chính} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Vốn góp thực tế} \\ \text{của các bên tại} \\ \text{tổ chức kinh tế} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Vốn chủ sở} \\ \text{hữu thực} \\ \text{có} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Vốn đầu tư của doanh} \\ \text{ng nghiệp} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Tổng vốn góp thực tế của} \\ \text{các bên tại tổ chức kinh} \\ \text{tế} \end{array}}$$

- Vốn góp thực tế của các bên tại tổ chức kinh tế được xác định trên Bảng cân đối kế toán của tổ chức kinh tế năm trước thời điểm trích lập dự phòng (mã số 411 và 412 Bảng cân đối kế toán).

- Vốn chủ sở hữu thực có được xác định tại Bảng cân đối kế toán của tổ chức kinh tế năm trước thời điểm trích lập dự phòng (mã số 410 Bảng cân đối kế toán).

Căn cứ để lập dự phòng khi vốn góp thực tế của các bên tại tổ chức kinh tế lớn hơn vốn chủ sở hữu thực có tại thời điểm báo cáo tài chính của tổ chức kinh tế.

Doanh nghiệp phải lập dự phòng riêng cho từng khoản đầu tư tài chính có tổn thất và được tổng hợp vào bảng kê chi tiết dự phòng tổn thất đầu tư tài chính. Bảng kê là căn cứ để hạch toán vào chi phí tài chính của doanh nghiệp.

**6.5 Xử lý khoản dự phòng:**

Tại thời điểm lập dự phòng nếu các chứng khoán do doanh nghiệp đầu tư bị giảm giá so với giá đang hạch toán trên sổ kế toán, các khoản vốn đầu tư vào tổ chức kinh tế bị tổn thất do tổ chức kinh tế bị lỗ thì phải trích lập dự phòng tổn thất các đầu tư tài chính theo các quy định;

Nếu số dự phòng tổn thất đầu tư tài chính phải trích lập bằng số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp không phải trích lập khoản dự phòng tổn thất đầu tư tài chính;

Nếu số dự phòng phải trích lập cao hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp trích thêm vào chi phí tài chính của doanh nghiệp phần chênh lệch.

Nếu số dự phòng phải trích lập thấp hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp phải hoàn nhập phần chênh lệch vào chi phí hoạt động tài chính.

**6.6 Kế toán các khoản dự phòng đầu tư tài chính**

**a. Tài khoản sử dụng**

**\* Tài khoản 129 - Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn**

*Bên nợ :*

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn được lập.

*Bên có :*

- Lập dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn

*Số dư có :*

- Giá trị dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn hiện có

**\* Tài khoản 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn**

*Bên nợ :*

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn được lập.

*Bên có :*

- Lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

*Số dư có :*

- Giá trị dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn hiện có.

**b. Nội dung và phương pháp hạch toán**

- Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào những bằng chứng đáng tin cậy về sự giảm giá của các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ, kế toán lập dự phòng

Nợ TK 635 - Chi phí hoạt động tài chính

Có TK 129, 229

- Cuối niên độ kế toán sau:

+ Hoàn nhập dự phòng đã lập ở năm trước nếu thừa

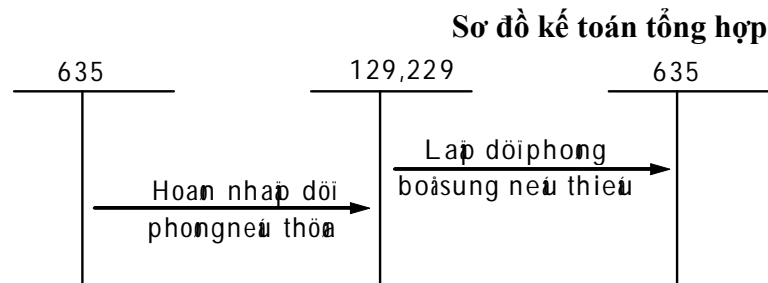
Nợ TK 129, 229

Có TK 635

+ Lập dự phòng bổ sung nếu thiếu cho niên độ sau

Nợ TK 635

Có TK 129, 229



**VII. Kế toán chi phí tài chính.**

**7.1. Nội dung**

- Chi phí lãi tiền vay, lãi mua hàng trả chậm, lãi thuê tài sản thuê tài chính
- Lãi bán ngoại tệ
- Chiết khấu thanh toán cho người mua
- Các khoản lỗ do nhượng bán, thanh lý các khoản đầu tư
- Lỗ tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ hoạt động kinh doanh (lỗ tỷ giá hối đoái đã thực hiện)
- Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng năm trước chưa sử dụng hết)
- Kết chuyển hoặc phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư (Lỗ tỷ giá – giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư vào chi phí kinh doanh

- Các khoản chi phí của hoạt động đầu tư tài chính khác

Tài khoản này phản ánh những khoản chi phí hoạt động tài chính bao gồm các khoản chi phí hoặc các khoản lỗ liên quan đến các hoạt động đầu tư tài chính, chi phí cho vay và đi vay vốn, chi phí góp vốn liên doanh, lỗ chuyển nhượng chứng khoán ngắn hạn, chi phí giao dịch bán chứng khoán,...; khoản lập và hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán, đầu tư khác, khoản lỗ về chênh lệch tỷ giá ngoại tệ và bán ngoại tệ,...

**Bên Nợ:**

- Chi phí lãi tiền vay, lãi mua hàng trả chậm, lãi thuê tài sản thuê tài chính
- Lỗ bán ngoại tệ
- Chiết khấu thanh toán cho người mua
- Các khoản lỗ do nhượng bán, thanh lý các khoản đầu tư
- Lỗ tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ hoạt động kinh doanh (lỗ tỷ giá hối đoái đã thực hiện
- Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng năm trước chưa sử dụng hết)
- Kết chuyển hoặc phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư (Lỗ tỷ giá – giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư vào chi phí kinh doanh
- Các khoản chi phí của hoạt động đầu tư tài chính khác

**Bên Có:**

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán;
- Cuối kỳ kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí tài chính và các khoản lỗ phát sinh trong kỳ để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

*Tài khoản 635 "Chi phí tài chính" không có số dư cuối kỳ.*

## **7.2. Nội dung và phương pháp hạch toán**

- (1) Phản ánh chi phí hoặc khoản lỗ về hoạt động đầu tư tài chính phát sinh, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có các TK 111, 112; hoặc  
Có TK 141 - Tạm ứng  
Có các TK 121, 128, 221, 222,...

- (2) Lãi tiền vay đã trả và phải trả, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có các TK 111, 112, 341, 311, 335...

- (3) Khi phát sinh chi phí liên quan đến hoạt động bán chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có các TK 111, 112, 141,...

- (4) Các chi phí phát sinh cho hoạt động kinh doanh bất động sản, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có các TK 111, 112, 141,...

- (5) Trị giá vốn đầu tư bất động sản đã bán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác.



(6) Các chi phí phát sinh cho hoạt động cho vay vốn, mua bán ngoại tệ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112, 141,...

(7) Cuối năm tài chính, doanh nghiệp căn cứ vào tình hình giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn của các loại chứng khoán, các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn hiện có tính đến 31/12 tính toán khoản phải lập dự phòng giảm giá cho các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn này, so sánh với số đã lập dự phòng giảm giá năm trước (nếu có) xác định số chênh lệch phải lập tăng thêm, hoặc giảm đi (nếu có):

- Trường hợp số dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 129 - Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn

Có TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

- Trường hợp số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn phải lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch phải được hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

Nợ TK 129 - Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn

Có TK 635 - Chi phí tài chính.

(8). Khoản chiết khấu thanh toán cho người mua hàng hóa, dịch vụ được hưởng, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 131, 111, 112,...

(9) Cuối kỳ kế toán sau khi bù trừ giữa số tăng và số giảm chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, nếu chênh lệch tỷ giá giảm (dư Nợ Tài khoản 413) được kết chuyển vào chi phí tài chính trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá.

(10) Số chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối kỳ của các khoản phải thu dài hạn và phải trả dài hạn có gốc ngoại tệ:

- Đối với các khoản phải thu dài hạn, nếu tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính nhỏ hơn tỷ giá đang phản ánh trên sổ kế toán các tài khoản phải thu dài hạn có gốc ngoại tệ thì số chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (Phải thu dài hạn có gốc ngoại tệ).

- Đối với các khoản phải trả dài hạn, nếu tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố ở thời điểm lập báo cáo tài chính lớn hơn tỷ giá trên sổ kế toán của số dư ngoại tệ cuối kỳ của các tài khoản phải trả dài hạn, thì số chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
Có TK 341 - Vay dài hạn (Có gốc ngoại tệ)  
Có TK 342 - Nợ dài hạn (Có gốc ngoại tệ).

(11) Khoản lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ, ghi:  
Nợ các TK 111, 112 (Tiền Việt Nam) (Theo tỷ giá bán).  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (khoản lỗ – Nếu có)  
Có các TK 111, 112 (Có gốc ngoại tệ) (Theo tỷ giá trên sổ kế toán).

12. Chi phí đất chuyển nhượng, cho thuê cơ sở hạ tầng được xác định là tiêu thụ, ghi:  
Nợ TK 635 – Chi phí tài chính  
Có TK 228 - Chi phí đầu tư dài hạn khác.

13. Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ chi phí tài chính phát sinh trong kỳ sang Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”, ghi:  
Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh  
Có TK 635 - Chi phí tài chính.

## VIII. Kế toán doanh thu hoạt động tài chính

### 8.1. Nội dung

*Doanh thu hoạt động tài chính gồm:*

- *Tiền lãi:* Lãi cho vay; lãi tiền gửi; lãi bán hàng trả chậm, trả góp; lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán được hưởng do mua hàng hóa, dịch vụ; Lãi cho thuê tài chính;...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia;
- Thu nhập về hoạt động đầu tư mua, bán chứng khoán ngắn hạn, dài hạn;
- Thu nhập về các hoạt động đầu tư khác;
- Chênh lệch lãi do bán ngoại tệ; khoản lãi chênh lệch tỷ giá ngoại tệ;
- Chênh lệch lãi chuyển nhượng vốn;
- ...

***Điều kiện ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia:***  
thỏa mãn đồng thời (2) điều kiện

(a) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ việc giao dịch đó

(b) Doanh thu được xác định một cách tương đối chắc chắn

Cơ sở ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia:

(a) Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ

(b) Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng

(c) Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

### **\* *Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau***

- Doanh thu hoạt động tài chính được phản ánh trên Tài khoản 515 bao gồm các khoản doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia và các hoạt động tài chính khác được coi là thực hiện trong kỳ, không phân biệt các khoản doanh thu đó thực tế đã thu được tiền hay sẽ thu được tiền.

- Đối với các khoản thu nhập từ hoạt động mua, bán chứng khoán, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá mua, số lãi về trái phiếu, tín phiếu hoặc cổ phiếu (không phản ánh tổng số tiền thu được từ việc bán chứng khoán).

- Đối với khoản thu nhập từ hoạt động mua, bán ngoại tệ, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch lãi giữa giá mua vào và giá ngoại tệ bán ra.
- Đối với khoản tiền lãi đầu tư nhận được từ khoản đầu tư cổ phiếu, trái phiếu thì chỉ có phần tiền lãi của các kỳ mà doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư này mới được ghi nhận là doanh thu phát sinh trong kỳ; còn khoản lãi đầu tư nhận được từ các khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó thì ghi giảm giá trị khoản đầu tư trái phiếu, cổ phiếu đó;
- Đối với các khoản thu nhập từ hoạt động kinh doanh bất động sản, doanh thu được ghi nhận là tổng số tiền thu được do bán bất động sản.
- Đối với hoạt động kinh doanh cho thuê cơ sở hạ tầng, doanh thu bán hàng được ghi nhận khi hoàn tất việc bàn giao đất trên thực địa cho khách hàng theo giá trị của diện tích đất đã chuyển giao theo giá trả ngay.

## 8.2. Tài khoản sử dụng

Tài khoản 515 – Doanh thu hoạt động tài chính

### **Bên Nợ:**

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có).
- Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính thuần sang Tài khoản 911- “Xác định kết quả kinh doanh”.

### **Bên Có:**

Doanh thu hoạt động tài chính phát sinh trong kỳ.

*Tài khoản 515 không có số dư cuối kỳ.*

## 8.3. Kế toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu

(1). *Phản ánh doanh thu cổ tức, lợi nhuận được chia phát sinh trong kỳ từ hoạt động góp vốn cổ phần, liên doanh, ghi:*

Nợ các TK 111, 112, 138, 152, 156, 133...

Nợ TK 221 - Đầu tư chứng khoán dài hạn (Nhận cổ tức bằng cổ phiếu)

Nợ TK 222 - Góp vốn liên doanh (thu nhập bổ sung vốn góp liên doanh)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(2). *Kế toán bán ngoại tệ:*

- Trường hợp có lãi, ghi:

Nợ các TK 111(1111), 112(1121) (Tổng giá thanh toán - tỷ giá thực tế bán)

Có TK 111 (1112), 112 (1122) (Theo tỷ giá trên sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Số chênh lệch tỷ giá thực tế bán lớn hơn tỷ giá trên sổ kế toán).

- Trường hợp bị lỗ, ghi:

Nợ các TK 111 (1111), 112 (1121) (Tổng giá thanh toán - tỷ giá thực tế bán)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Số lỗ) (Số chênh lệch tỷ giá trên sổ kế toán lớn hơn tỷ giá thực tế bán)

Có TK 111 (1112), 112 (1122) (Theo tỷ giá trên sổ kế toán).

(3). *Kế toán chiết khấu thanh toán:*

Số tiền chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn được người bán chấp thuận, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(4). *Kế toán doanh thu cho thuê cơ sở hạ tầng:*

Đối với hoạt động kinh doanh cho thuê cơ sở hạ tầng, doanh thu được ghi nhận theo từng kỳ hạn cho thuê hoặc khi chuyển giao toàn bộ diện tích đất trên thực địa cho khách hàng theo giá trị của diện tích đất đã chuyển giao và thanh toán một lần hoặc theo giá bán trả ngay:

- Đối với doanh thu cho thuê cơ sở hạ tầng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu thu theo từng kỳ hạn cho thuê)(Giá bán chưa có thuế GTGT)  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

- Đối với doanh thu cho thuê cơ sở hạ tầng không thuộc diện chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Tổng giá thanh toán theo từng kỳ hạn cho thuê)

(5). *Kế toán chênh lệch tỷ giá:*

. Cuối kỳ kế toán, kết chuyển chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ hạch toán vào Doanh thu hoạt động tài chính (Sau khi bù trừ giữa số chênh lệch tăng tỷ giá và số chênh lệch giảm tỷ giá phát sinh trong kỳ), ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(6). Cuối kỳ kế toán tính toán, xác định thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp đối với hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

(7). Cuối kỳ, kết chuyển Doanh thu hoạt động tài chính thuần phát sinh trong kỳ sang Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”, ghi:

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính  
Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

**B. Kế toán hoạt động khác**

Hoạt động khác là những khoản thu nhập hay chi phí mà doanh nghiệp không dự tính trước được hoặc có dự tính nhưng ít có khả năng thực hiện, hoặc đó là những khoản thu, chi không mang tính chất thường xuyên. Các khoản thu nhập và chi phí khác phát sinh có thể do chủ quan của doanh nghiệp hoặc khách quan mang lại.

## I. Kế toán chi phí hoạt động khác

### 1.1. Nội dung:

*Chi phí khác phát sinh, gồm:*

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán TSCĐ (nếu có);
- Chênh lệch do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào Công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác
- Tiền phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế;
- Bị phạt thuế, truy nộp thuế;
- Các khoản chi phí do kế toán bị nhầm, hoặc bỏ sót khi ghi sổ kế toán;
- Các khoản chi phí khác.

### 1.2. Tài khoản sử dụng

Tài khoản 811 – Chi phí khác

#### **Bên Nợ:**

Các khoản chi phí khác phát sinh.

#### **Bên Có:**

Cuối kỳ kế toán kết chuyển toàn bộ các khoản chi phí khác phát sinh trong kỳ vào Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

*Tài khoản 811 không có số dư cuối kỳ.*

### 1.3. Nội dung và phương pháp hạch toán:

(1)- Khi các khoản chi phí khác phát sinh, như chi khắc phục tổn thất do gặp rủi ro trong hoạt động kinh doanh (bão lụt, hỏa hoạn, cháy, nổ,...), ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Có các TK 111, 112, 141,...

(2)- Phương pháp hạch toán nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý TSCĐ:

- Thu tiền nhượng bán, thanh lý TSCĐ:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (Nếu có).

- Phản ánh phần giá trị còn lại của TSCĐ và ghi giảm TSCĐ đã nhượng bán, thanh lý dùng vào SXKD, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Phần giá trị đã khấu hao)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Phần giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá)

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá).

- Các chi phí phát sinh cho hoạt động nhượng bán, thanh lý TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 141,...

(3)- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế nhầm lẫn trong kê khai hàng hóa xuất khẩu, bị truy thu tiền thuế trong thời hạn 01 năm trở về trước kể từ ngày kiểm tra phát hiện có sự nhầm lẫn đó. Số thuế xuất khẩu truy thu phải nộp, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Nếu trong năm tài chính có doanh thu hàng xuất khẩu)

Nợ TK 811- Chi phí khác (Nếu trong niên độ kế toán không có doanh thu hàng xuất khẩu)  
Có TK 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu (Chi tiết thuế xuất khẩu).

(4)- Hạch toán các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế, bị phạt thuế, truy nộp thuế, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Có các TK 111, 112; hoặc

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

(5)- Cuối kỳ kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí khác phát sinh trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 811 - Chi phí khác.

## II. Kế toán thu nhập hoạt động khác

### 2.1. Nội dung

*Thu nhập khác của doanh nghiệp, gồm:*

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ;
- Thu nhập từ việc bán và thuê lại tài sản
- Chênh lệch do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào Công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác
- Thu tiền được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng;
- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xóa sổ;
- Các khoản thuế được NSNN hoàn lại;
- Thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ;
- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hóa, sản phẩm, dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có);
- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các tổ chức, cá nhân tặng cho doanh nghiệp;
- Các khoản thu nhập kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót hay quên ghi sổ kế toán, năm nay mới phát hiện ra,...

### 2.2. Tài khoản sử dụng

Tài khoản 711 - thu nhập khác

#### **Bên Nợ:**

- Số thuế GTGT phải nộp (nếu có) tính theo phương pháp trực tiếp đối với các khoản thu nhập khác (nếu có) (ở doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).
- Cuối kỳ kế toán kết chuyển các khoản thu nhập khác trong kỳ sang Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

#### **Bên Có:**

Các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ.

**Tài khoản 711- "Thu nhập khác" không có số dư cuối kỳ.**

**2.3. Phương pháp hạch toán kế toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu**

*(1). Phương pháp hạch toán nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý TSCĐ:*

- Ghi giảm TSCĐ thanh lý, nhượng bán, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Phần giá trị hao mòn)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Phần giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá)

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá).

- Các chi phí phát sinh cho hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ (nếu có), ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 141, 331,... (Tổng giá thanh toán).

- Phản ánh số thu nhập khác về thanh lý, nhượng bán TSCĐ:

+ Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Số thu nhập chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp .

+ Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, số thu về nhượng bán, thanh lý TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tổng giá thanh toán).

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

*(2). Phản ánh các khoản thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng:*

- Khi thu phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng kinh tế, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Trường hợp đơn vị ký quỹ, ký cược vi phạm hợp đồng kinh tế đã ký kết với doanh nghiệp bị phạt theo thỏa thuận trong hợp đồng kinh tế:

. Đối với khoản tiền phạt khấu trừ vào tiền ký cược, ký quỹ của người ký cược, ký quỹ, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (Đối với khoản ký cược, ký quỹ ngắn hạn)

Nợ TK 344 - Nhận ký cược, ký quỹ dài hạn (Đối với khoản ký cược, ký quỹ dài

hạn)

Có TK 711 - Thu nhập khác.

. Khi thực trả khoản ký quỹ, ký cược cho người ký quỹ, ký cược, ghi:  
Nợ các TK 338, 344 (Đã trừ khoản tiền phạt) (Nếu có)  
Có các TK 111, 112.

(3). *Phản ánh tiền bảo hiểm được các tổ chức bảo hiểm bồi thường, ghi:*  
Nợ các TK 111, 112,...  
Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Các khoản chi phí liên quan đến xử lý các thiệt hại đối với những trường hợp đã mua bảo hiểm, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)  
Có các TK 111, 112, 152,...

(4). *Hạch toán các khoản phải thu khó đòi đã xử lý xóa sổ, nay lại thu được tiền*

- Khi có quyết định cho phép xóa sổ khoản nợ phải thu khó đòi không có khả năng đòi được, ghi:

Nợ TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi  
Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (Phần chênh lệch giữa số nợ phải thu khó đòi xóa sổ lớn hơn số lập dự phòng)  
Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

Đồng thời ghi vào bên Nợ Tài khoản 004 “Nợ khó đòi đã xử lý”.

- Đối với các khoản phải thu khó đòi đã xử lý cho xóa sổ, nếu sau đó lại thu hồi được nợ, kế toán căn cứ vào giá trị thực tế của khoản nợ thu hồi được, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...  
Có TK 711 - Thu nhập khác.

Đồng thời ghi vào bên Có Tài khoản 004 “Nợ khó đòi đã xử lý”.

(5). *Các khoản nợ phải trả mà chủ nợ không đòi được tính vào thu nhập khác, ghi:*

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán; hoặc  
Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác  
Có TK 711 - Thu nhập khác.

(6). *Trường hợp được giảm, hoàn thuế GTGT phải nộp:*

- Nếu số thuế GTGT được giảm, trừ vào số thuế GTGT phải nộp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp  
Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Nếu số thuế GTGT được hoàn lại, khi NSNN trả lại bằng tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...  
Có TK 711 - Thu nhập khác.

(7). *Các khoản thu nhập kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót hay quên ghi sổ kế toán, năm nay mới phát hiện ra, ghi:*



Nợ các TK 111, 131,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(8). Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ vào Tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh", ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.