

CHƯƠNG V : KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH

I. NỘI DUNG HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN

1. Khái niệm

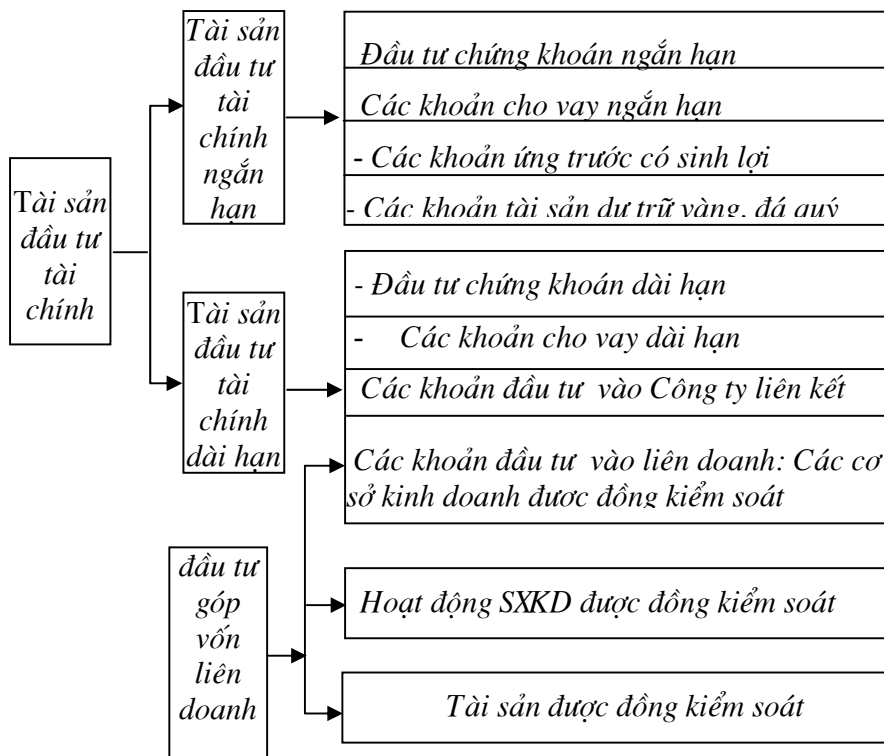
Hoạt động đầu tư tài chính: Là việc DN đem tài sản, tiền vốn đầu tư vào doanh nghiệp hoặc tổ chức kinh tế nhằm thu lợi nhuận. Đầu tư tài chính ở doanh nghiệp là hoạt động dùng tiền vốn để mua cổ phiếu, trái phiếu, (trái phiếu chính phủ, trái phiếu địa phương, trái phiếu công ty, tín phiếu kho bạc) với mục đích hưởng lãi hoặc bỏ vốn vào các doanh nghiệp khác dưới hình thức góp vốn liên doanh, mua cổ phần, góp vốn với tư cách là một thành viên tham gia quản lý và điều hành công ty liên doanh, công ty cổ phần nhằm chia sẻ lợi ích và trách nhiệm với doanh nghiệp khác.

2 Nội dung các khoản đầu tư tài chính

Hoạt động đầu tư được hiểu là quá trình bỏ tài sản, tiền vốn vào hoạt động kinh doanh với mục đích là thu lợi. Hoạt động đầu tư trong doanh nghiệp bao gồm đầu tư bên trong và đầu tư ra bên ngoài doanh nghiệp.

- ❖ *Đầu tư bên trong là việc bỏ tài sản, tiền vốn nhằm thực hiện các nhiệm vụ sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như đổi mới công nghệ, đổi mới và tăng cường cơ sở vật chất phục vụ cho sản xuất kinh doanh, nó làm tăng giá trị tài sản ở doanh nghiệp, hoặc đầu tư kinh doanh bất động sản.*
- ❖ *Đầu tư ra bên ngoài (đầu tư tài chính) Là việc doanh nghiệp đem tài sản, tiền vốn đầu tư vào doanh nghiệp hoặc tổ chức kinh tế nhằm thu lợi nhuận. Đầu tư tài chính ở doanh nghiệp là hoạt động dùng tiền vốn để mua cổ phiếu, trái phiếu, (trái phiếu chính phủ, trái phiếu địa phương, trái phiếu công ty, tín phiếu kho bạc) với mục đích hưởng lãi hoặc bỏ vốn vào các doanh nghiệp khác dưới hình thức góp vốn liên doanh, mua cổ phần, góp vốn với tư cách là một thành viên tham gia quản lý và điều hành công ty liên doanh, công ty cổ phần nhằm chia sẻ lợi ích và trách nhiệm với doanh nghiệp khác.*

Hoạt động đầu tư tài chính được tiến hành theo nhiều hình thức khác nhau:



Sơ đồ . Phân loại các khoản đầu tư tài chính

2.1 Căn cứ thời gian thu hồi vốn, đầu tư :

- ❖ *Đầu tư ngắn hạn: Là hình thức đầu tư mà thời hạn thu hồi các khoản đầu tư trong vòng một năm hay trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh.*
- ❖ *Đầu tư dài hạn: Là hình thức đầu tư mà thời hạn thu hồi các khoản đầu tư lớn hơn một năm hay sau một chu kỳ sản xuất kinh doanh.*

2.2 Căn cứ vào nội dung và tính chất đầu tư bao gồm:

2.2.1 Đầu tư nhằm mục đích kiểm soát

Là hoạt động mà căn cứ vào tỷ lệ vốn của nhà đầu tư và quyền kiểm soát trong cơ sở đầu tư để xác định từng hình thức đầu tư cụ thể

❖ **Đầu tư vào công ty liên kết:**

Công ty liên kết là công ty mà trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể nhưng không phải là công ty con hoặc công ty liên doanh của nhà đầu tư

Ảnh hưởng đáng kể : Là quyền tham gia của nhà đầu tư vào việc ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

Kiểm soát : Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp

Biểu hiện của ảnh hưởng đáng kể :

- Nhà đầu tư có đại diện trong hội đồng quản trị hoặc các cấp quản lý của công ty liên kết, có quyền tham gia vào việc hoạch định các chính sách của công ty liên kết
- Có các giao dịch quan trọng giữa nhà đầu tư và bên nhận đầu tư
- Có sự trao đổi về các cán bộ quản lý chủ chốt
- Được cung cấp các thông tin kinh tế kỹ thuật quan trọng

Theo thông tư 23/ 2005/TT - BTC ngày 30/03/2005 xác định ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư như sau:

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 thoả 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 thoả thuận giữa bên nhận đầu tư và nhà đầu tư về việc nhà đầu tư đó 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 thoả thuận về việc nhà đầu tư đó không nắm giữ quyền kiểm soát đối với bên nhận đầu tư thì nhà đầu tư phải kế toán khoản đầu tư theo khoản đầu tư vào công ty liên kết.

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

a) 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:

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

b) 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.

❖ **Đầu tư vào công ty liên doanh (Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát):**

Liên doanh: Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh.

Các hình thức liên doanh bao gồm:

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.

Đặc điểm của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

- Cho phép một bên liên doanh có quyền đồng kiểm soát với 1 hoặc nhiều bên liên doanh trong một cơ sở liên doanh

- Nhà đầu tư trong cơ sở liên doanh được đồng kiểm soát sẽ có tỷ lệ vốn ngang nhau với các bên đầu tư khác

- Cơ sở liên doanh được thành lập pháp nhân riêng biệt, vốn được sở hữu bởi các bên liên doanh theo tỷ lệ vốn góp

- 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.

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.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh (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.

Đặc điểm của hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động KD đồng kiểm soát:

- Không hình thành pháp nhân mới. Hoạt động SXKD trong liên doanh khi được phân chia các bên sẽ thực hiện song song cùng với các hoạt động SXKD thông thường của DN

- Bộ phận liên doanh không tách ra khỏi cơ cấu tổ chức của từng bên

- Từng bên ghi nhận hoạt động liên doanh như là hoạt động SXKD thông thường của DN

Tài sản đồng kiểm soát

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.

Đặc điểm của hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát:

- Không hình thành pháp nhân mới

- Bộ phận liên doanh không tách ra khỏi cơ cấu tổ chức của từng bên

- Bên liên doanh hạch toán tài sản góp vốn là TSCĐ và theo dõi chi tiết theo địa điểm quản lý và sử dụng tài sản. Chi phí và thu nhập được chia trong hoạt động liên doanh sẽ hạch toán như hoạt động SXKD thông thường của DN

❖ **Đầu tư vào công ty con:**

Công ty con: Là doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của 1 DN khác (Gọi là công ty mẹ)

Công ty mẹ: Là công ty có một hoặc nhiều công ty con, nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một công ty con khác trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát

Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con

a) Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con, hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác).

a1) Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con

Ví dụ: Công ty A đầu tư vốn vào Công ty cổ phần B 2600 cổ phiếu/ 5000 cổ phiếu đã phát hành của Công ty B với mệnh giá của cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy Công ty A nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con B là: $2600 \text{ Cổ phiếu} / 5000 \text{ cổ phiếu} = 52\%$ (hoặc $2600 \text{ CP} \times 100\,000 \text{ đồng} / 5000 \text{ CP} \times 100\,000 \text{ đồng} = 52\%$).

Quyền kiểm soát của Công ty A đối với Công ty B là 52% (> 50%), nên Công ty B là Công ty con của Công ty A.

a2) Xác định quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp (kể cả trực tiếp) vào công ty con qua một công ty con khác và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư gián tiếp.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định bằng tổng cộng quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp và ở công ty con đầu tư gián tiếp qua công ty con khác

Ví dụ: Công ty cổ phần X đầu tư vào Công ty cổ phần Y 6 000 cổ phiếu/ 10 000 cổ phiếu phát hành của Công ty Y với giá trị của cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy Công ty cổ phần X nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần Y là: $6\,000 \text{ Cổ phiếu} / 10\,000 \text{ cổ phiếu} = 60\%$ (hoặc $6\,000 \text{ CP} \times 100\,000 \text{ đồng} / 10\,000 \text{ CP} \times 100\,000 \text{ đồng} = 60\%$).

Công ty cổ phần Y đầu tư vào Công ty TNHH Z tổng số vốn là 400.000.000 đồng/1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ). Công ty cổ phần X đầu tư tiếp vào Công ty TNHH Z 200 000 000 đồng/1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ)

Như vậy, xác định quyền kiểm soát của Công ty cổ phần X với Công ty TNHH Z như sau:

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần X đối với Công ty TNHH Z là: $200.000\,000 \text{ đồng} / 1000\,000\,000 \text{ đồng} = 20\%$.
- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần Y đối với Công ty TNHH Z là: $400\,000\,000 \text{ đồng} / 1000\,000\,000 \text{ đồng} = 40\%$.
- Quyền kiểm soát gián tiếp của Công ty X đối với Công ty TNHH Z là: $20\% + 40\% = 60\%$.

Quyền kiểm soát của Công ty X đối với Công ty Z là: 60% (> 50%), Công ty Z là Công ty con của Công ty X.

Như vậy, vốn đầu tư của Công ty cổ phần X tại Công ty cổ phần Y là 60%(>50%) và tại Công ty TNHH Z là 60% (>50%), nên hai công ty này đều là công ty con chịu sự kiểm soát của Công ty cổ phần X.

b) Trường hợp đặc biệt quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con trong các trường hợp sau đây:

- Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;

b1) Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;

b2) Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

Ví dụ, Công ty TNHH một thành viên Lắp máy VINACO góp vốn vào Công ty cổ phần Xây dựng SAVI chiếm 40% vốn điều lệ còn 2 thành viên khác một thành viên chiếm 55%, một thành viên chiếm 5% vốn điều lệ. Nhưng do Công ty TNHH VINACO có thế mạnh về khách hàng, về quản lý điều hành công ty nên cổ đông khác trong Công ty cổ phần SAVI thỏa thuận giao quyền kiểm soát cho Công ty TNHH VINACO theo nghị quyết của Hội đồng quản trị. Do đó mặc dù Công ty TNHH VINACO nắm giữ 40% vốn điều lệ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần SAVI nhưng Công ty TNHH một thành viên VINACO vẫn là công ty mẹ của Công ty SAVI.

Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con

a) Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu trực tiếp đối với công ty con

Trường hợp công ty mẹ sở hữu trực tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con được xác định tương ứng với quyền kiểm soát của công ty mẹ.

$$\text{Tỷ lệ (\%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp} = \text{Tỷ lệ (\%) quyền kiểm soát tại công ty con đầu tư trực tiếp}$$

Ví dụ: Công ty TNHH D đầu tư vào Công ty cổ phần E 4000 cổ phiếu/ 7000 cổ phiếu phát hành của Công ty cổ phần E với mệnh giá cổ phiếu là 100 000 đồng/ 1 cổ phiếu. Như vậy Công ty TNHH D nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con E là: 4000 cổ phiếu/7000 cổ phiếu = 57% (hoặc 4000 CP x 100 000 đồng/7000 CP x 100 000 đồng = 57%).

Quyền kiểm soát của Công ty TNHH D đối với Công ty con E là 57% và tỷ lệ lợi ích của Công ty D đối với Công ty E tương ứng với quyền kiểm soát là 57%.

b) Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Trường hợp công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp vào công ty con qua một công ty con khác thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp được xác định:

$$\text{Tỷ lệ (\%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp} = \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích tại công ty con đầu tư trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ (\%) lợi ích tại công ty con đầu tư gián tiếp}$$

Ví dụ: Tổng Công ty JICO đầu tư vào Công ty cổ phần PICO 10 000 cổ phiếu/ 15 000 cổ phiếu phát hành của Công ty PICO với mệnh giá cổ phiếu là 100 000 đồng/ 1 cổ phiếu. Như vậy Tổng Công ty JICO nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con PICO là: 10 000 Cổ phiếu/15 000 cổ phiếu = 67% (hoặc 10 000 CP x 100 000 đồng/15 000 CP x 100 000 đồng = 67%). Công ty cổ phần PICO đầu tư trực tiếp vào Công ty TNHH HAN tổng số vốn là 500.000.000 đồng/1 500 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ) có tỷ lệ quyền biểu quyết 33% tại HAN.

Như vậy, xác định phần lợi ích của Tổng công ty JICO với Công ty TNHH HAN là:

Tỷ lệ (%) lợi ích của Tổng công ty JICO ở Công ty TNHH HAN đầu tư gián tiếp (công ty con)	=	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty cổ phần PICO (công ty con đầu tư trực tiếp)	x	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty TNHH HAN (công ty con đầu tư gián tiếp)
22,11%	=	6%	x	33%

Công ty TNHH HAN là công ty con của Tổng công ty JICO và tỷ lệ lợi ích của Tổng công ty JICO tại HAN là 22,11%.

2.2.2 Đầu tư tài chính khác:

*Hoạt động đầu tư tài chính khác là các khoản đầu tư ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Các khoản đầu tư tài chính khác bao gồm : Các khoản đầu tư vào các đơn vị khác mà nhà đầu tư nắm giữ ít hơn **20%** quyền biểu quyết ; đầu tư trái phiếu, cho vay vốn.... Đầu tư tài chính khác bao gồm :*

❖ **Các khoản đầu tư chứng khoán với mục đích kinh doanh:**

Là hình thức đầu tư mà trong đó doanh nghiệp dùng tiền vốn để mua các loại chứng khoán trên thị trường tài chính với mục đích kinh doanh, gồm chứng khoán ngắn hạn và chứng khoán dài hạn; Các khoản đầu tư vào các đơn vị khác mà nhà đầu tư nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết

❖ **Các khoản cho vay vốn, đầu tư khác:**

- Hoạt động cho vay vốn để hưởng lãi
- Hoạt động đầu tư cho thuê dài hạn tài sản cố định.

3. Nhiệm vụ kế toán nghiệp vụ đầu tư tài chính

Hoạt động đầu tư tài chính là hoạt động của doanh nghiệp vì mục đích lợi nhuận. Do vậy, doanh nghiệp đòi hỏi phải tổ chức quản lý theo từng hình thức đầu tư, đối tác đầu tư, từ khi đầu tư đến khi thu hồi vốn đầu tư. Đồng thời doanh nghiệp phải tính toán chính xác chi phí bỏ ra trong quá trình đầu tư và thu nhập thu được để xác định kết quả của hoạt động đầu tư tài chính. Do vậy kế toán đầu tư tài chính có các nhiệm vụ sau:

- Ghi chép, phản ánh chính xác, kịp thời giá trị vốn và tình hình biến động của các khoản vốn đầu tư theo từng hình thức, từng đối tác.
- Tính toán phản ánh chính xác chi phí, thu nhập của từng hoạt động đầu tư, từ đó xác định kết quả hoạt động đầu tư của doanh nghiệp.

2. Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết

2.1. Chứng từ ban đầu

Phiếu xuất kho ; Phiếu thu, Phiếu chi, Các chứng từ ngân hàng ; Biên bản góp vốn.....

2.2 Tài khoản sử dụng :

Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết sử dụng các tài khoản: TK 223, 515, 635, 111, 112, ...

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.

Hạch toán tài khoản 223 cần tôn trọng một số quy định sau:

- 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 như: chi phí môi giới, giao dịch, thuế, phí, lệ phí...

- Khi 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 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.

2.1.3 Trình tự kế toán :

- ❖ Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức mua cổ phiếu hoặc góp vốn bằng tiền, căn cứ vào số tiền thực tế chi, nhà đầu tư ghi:
 Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết
 Có TK 111, 112.
 - ❖ Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hoá 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 811 -Chi phí khác (Giá đánh giá lại < giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá)
 Có TK 152, 153, 156...
 Có TK 711 -Thu nhập khác (Giá đánh giá > giá trị ghi sổ vật tư, hàng hoá)
 - ❖ Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại 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 (Giá đánh giá lại < Giá trị còn lại của TSCĐ)
 Có TK 152, 153, 156...
 Có TK 711 -Thu nhập khác (Giá đánh giá lại > Giá trị còn lại của TSCĐ)
 - ❖ *Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản đầu tư vào công ty liên kết: Lãi vay đầu tư, các khoản giao dịch, phí, lệ phí... , kế toán ghi:*
 Nợ TK 635 - Chi phí tài chính
 Nợ TK 133 - Thuế GTGT đầu vào của chi phí
 Có TK 111, 112...
 - ❖ 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,...
 - ❖ 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, ghi:
 Nợ TK 223 - Giá trị khoản nợ được chuyển thành vốn cổ phần
 Nợ TK 635 - Giá trị khoản nợ lớn hơn giá trị vốn cổ phần
 Có TK 128,2288
 Có TK 515 - Giá trị khoản nợ nhỏ hơn vốn cổ phần
 - ❖ Khi nhận được thông báo của công ty liên kết về số cổ tức, lợi nhuận được chia, ghi:
 Nợ TK 131, 111, 112...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 TK 111, 112
 Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.
- ❖ Khi nhà đầu tư 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 kết chuyển giá gốc của khoản đầu tư sang các tài khoản có liên quan khác, ghi:
 Nợ TK 221 - Nếu nhà đầu tư trở thành công ty mẹ
 Nợ TK 222- Nếu nhà đầu tư đồng kiểm soát với 1 hoặc nhiều bên trong công ty
 Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

- ❖ Có TK 111, 112 - Mua thêm vốn để thành công ty mẹ, công ty liên doanh
- ❖ Khi nhà đầu tư thanh lý một phần 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 kết chuyển giá gốc của khoản đầu tư sang các tài khoản có liên quan khác, ghi:
 - Nợ TK 2281- Nhà đầu tư chỉ nắm giữ <20% quyền biểu quyết ở công ty liên kết
 - Nợ TK 111, 112 - Thanh lý một phần khoản đầu tư
 - Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết
- ❖ 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 - 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 TK 111, 112, 131,...
 - Có TK 515 - Chênh lệch giá bán khoản đầu tư > 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,...
- ❖ 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 số tiền thực sự phải trả trong kỳ, ghi:
 - Nợ TK 635 -Chi phí tài chính
 - Có TK 335 -Chi phí phải trả.

Sổ kế toán

Theo hình thức kế toán nhật ký chung: Căn cứ vào chứng từ tăng giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết kế toán ghi vào nhật ký chung và các nhật ký chuyên dùng: Nhật ký chi tiền, Nhật ký thu tiền. Hàng ngày hoặc định kỳ căn cứ vào nhật ký chung và các nhật ký chuyên dùng ghi vào sổ cái tài khoản 223,635, 515, 156, 111, 112, 131,

Căn cứ vào yêu cầu cung cấp thông tin của doanh nghiệp, kế toán đồng thời vào các chứng từ kế toán có liên quan ghi vào các sổ kế toán chi tiết: Sổ chi tiết khoản đầu tư vào công ty liên kết theo từng đối tác, Sổ chi tiết doanh thu tài chính, chi phí tài chính,

3. Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên doanh

3.1 Chứng từ ban đầu

Phiếu xuất kho

Phiếu thu, Phiếu chi, Các chứng từ ngân hàng

Biên bản góp vốn.....

3.2 Tài khoản sử dụng :

Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết sử dụng các tài khoản: TK 222, 515, 635, 111, 112, ...

Tài khoản 222 “Vốn góp liên doanh”

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 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

Hạch toán TK 222 - Vốn góp liên doanh cần tôn trọng một số quy định sau

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 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 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.

3.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến vốn góp vào 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, 112, 3111

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

b1) Giá trị ghi sổ vật tư, hàng hóa > giá đánh giá lại vào cơ sở KD đồng kiểm soát:

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 > giá đánh giá lại);

Có TK 152, 153, 155, 156 - (Giá trị ghi sổ kế toán);

b2) Giá trị ghi sổ vật tư, hàng hóa < giá đánh giá lại vào cơ sở KD đồng kiểm soát:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh (Theo giá đánh giá lại);

Có TK 152, 153, 155, 156 - (Giá trị ghi sổ kế toán);

Có TK 711 -Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn LD

Có TK 3387 -Phần thu nhập tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán số vật tư, hàng hóa đó cho bên thứ ba độc lập, bên góp vốn liên doanh kết chuyển số doanh thu chưa thực hiện vào thu nhập khác trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 -Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711- Thu nhập khác

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

c.1) Giá trị còn lại của TSCĐ > giá đánh giá lại vào cơ sở KD đồng kiểm soát:

Nợ TK 222 - (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 - (Số chênh lệch đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ);

Có TK 211, 213 (Nguyên giá);

c.2) Giá trị còn lại của TSCĐ < giá đánh giá lại vào cơ sở KD đồng kiểm soát:

Nợ TK 222 - (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);

Có TK 211, 213 (Nguyên giá);

Có TK 711 -Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn LD

Có TK 3387 -Phần thu nhập tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

c.3) Hàng năm căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định đem góp vốn, kế toán phân bổ trở lại số doanh thu chưa thực hiện vào thu nhập khác trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 -Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711- Thu nhập khác

c.4- Trường hợp hợp đồng liên doanh kết thúc hoạt động, hoặc bên góp vốn chuyển nhượng phần vốn góp liên doanh cho đối tác khác, kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ khi góp vốn còn lại (đang phản ánh ở bên Có TK 3387 “Doanh thu chưa thực hiện”) sang thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 3387 -Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711- Thu nhập khác

d) Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam được Nhà nước giao đất để góp vốn liên doanh với công ty nước ngoài bằng giá trị quyền sử dụng đất, mặt nước, mặt biển, 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.

e) Khi nhà đầu tư 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 kết chuyển giá gốc của khoản đầu tư sang các tài khoản có liên quan khác, ghi:

Nợ TK 222- Nếu nhà đầu tư *đồng kiểm soát với 1 hoặc nhiều bên trong* công ty

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

Có TK 111, 112 -Mua thêm vốn để thành công ty liên doanh

(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 - (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 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, 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 - 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 - Nếu giá trị hợp lý của tài sản nhận về > 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 (Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chuyên 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) 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 giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

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

Có TK 711 - Thu nhập khác (Trường hợp bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

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).

Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cố định, hàng hóa cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có lãi nhưng trong kỳ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chưa bán tài sản cho bên thứ 3 độc lập, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại phần lãi do bán TSCĐ, hàng hóa tương ứng với phần lợi ích của mình trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 3387 - (Phần lãi tương ứng với phần lợi ích trong liên doanh).

Khi cơ sở đồng kiểm soát bán tài sản mua từ bên góp vốn cho bên thứ ba độc lập, ghi:

Nợ TK 3387 - (Phần lãi tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh)

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối.

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, kế toán ghi nhận tài sản, hàng hóa mua về như mua của các nhà cung cấp khác. Nếu trong kỳ bên góp vốn chưa bán lại tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn không 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.

Sổ kế toán

Theo hình thức kế toán nhật ký chung: Căn cứ vào chứng từ góp vốn và phân chia lợi nhuận từ công ty liên doanh..., kế toán ghi vào nhật ký chung và các nhật ký chuyên dùng: Nhật ký chi

tiền, Nhật ký thu tiền. Hàng ngày hoặc định kỳ căn cứ vào nhật ký chung và các nhật ký chuyên dùng ghi vào sổ cái tài khoản 222, 635, 515, 156, 111, 112, 131,

Căn cứ vào yêu cầu cung cấp thông tin của doanh nghiệp, kế toán đồng thời vào các chứng từ kế toán có liên quan ghi vào các sổ kế toán chi tiết: Sổ chi tiết khoản đầu tư vào công ty liên doanh theo từng đối tác, từng lần góp vốn, từng khoản vốn đã thu hồi, chuyển nhượng. Mở sổ chi tiết doanh thu tài chính, chi phí tài chính,

3.4 Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến chi phí, doanh thu của 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:

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 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 (Sản phẩm được chia là thành phẩm)

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán (Gửi sản phẩm được chia đi bán ngay)

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, kế 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 - 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 (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 - (Chi tiết cho hợp đồng và theo số tiền được chia)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (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 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 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 gốc 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, căn cứ vào 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 - (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 chịu, chi tiết 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 HĐ 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.

3.5 Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế của hoạt động liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát

(1). Quy định chung

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.

(2). Kế toán hoạt động liên doanh 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 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 (TS đồng kiểm soát trong hợp đồng hợp tác KD)

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

Có 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 138 - Phải thu khác (1388) (Phần chi phí không được duyệt chi)

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 241 - XĐCB 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. Kế toán khoản đầu tư vào công ty con

4.1 Tài khoản kế toán

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.

Khoản đầu tư vào công ty con bao gồm:

(1). 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 gồm cổ phiếu thường, 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 DN.

(2). 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.

Hạch toán Tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con cần tôn trọng một số quy định sau

(1). Vốn đầu tư vào công ty con phải được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như: Chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế và phí Ngân hàng...

(2). Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty con theo mệnh giá, giá thực tế mua cổ phiếu, chi phí thực tế đầu tư vào các công ty con...

(3). 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. *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.

4.2 Phương pháp kế 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, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 111, 112, 341 ...

Đồng thời mở sổ chi tiết theo dõi từng loại cổ phiếu theo mệnh giá

(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 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 121, 2281 - Khoản đầu tư là công cụ tài chính

Có TK 111, 112, ...

(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, 131

Nợ TK 221 - (Lãi được chia để lại tăng vốn đầu tư vào công ty con)

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, liên doanh hoặc trở thành khoản đầu tư là công cụ tài chính, ghi:

Nợ TK 121, 2281 - Khoản đầu tư là công cụ tài chính, hoặc

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh, hoặc

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

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 TK 111, 112, 131

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 TK 111, 112, 131

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Khoản chênh lệch lãi)

5. Kế toán hoạt động đầu tư tài chính khác

5.1 Nội dung các khoản đầu tư tài chính khác

Hoạt động đầu tư tài chính khác là khoản đầu tư tài chính ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết. Các khoản đầu tư tài chính khác bao gồm: Khoản đầu tư

vốn vào đơn vị khác mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết; đầu tư trái phiếu; cho vay vốn; đầu tư khác...

5.2 Tài khoản sử dụng

• **Tài khoản 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn:**

TK 121: Phản ánh tình hình mua, bán và thanh toán các loại chứng khoán (trái phiếu, tín phiếu, cổ phiếu...) có thể thu hồi trong thời hạn không quá một năm bao gồm trái phiếu công ty, tín phiếu kho bạc, kỳ phiếu ngân hàng. Nội dung ghi chép của tài khoản này như sau:

- **Bên Nợ:**
Giá trị chứng khoán ngắn hạn mua vào hoặc chuyển đổi từ chứng khoán dài hạn.
- **Bên Có:**
Giá trị chứng khoán chuyển nhượng, đáo hạn hoặc được thanh toán.
- **Số dư bên Nợ:**
Phản ánh giá trị chứng khoán ngắn hạn doanh nghiệp đang nắm giữ.

Tài khoản 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn gồm hai tài khoản cấp hai:

- *Tài khoản 1211 - Cổ phiếu*
- *Tài khoản 1212 - Trái phiếu*

Kế toán đầu tư chứng khoán phải tuân thủ các quy định sau:

- *Các loại chứng khoán phải được ghi sổ theo giá thực tế mua bao gồm giá mua cộng các chi phí trong quá trình mua (nếu có) như chi phí môi giới, lệ phí v.v...*
- *Cuối niên độ kế toán nếu giá thị trường của chứng khoán bị giảm xuống thấp hơn giá gốc kế toán phải lập dự phòng giảm giá chứng khoán.*
- *Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi từng loại chứng khoán, từng đối tác, theo mệnh giá, theo giá mua thực tế.*

Tài khoản 128 - Đầu tư ngắn hạn khác: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các khoản vốn cho vay nhỏ hơn 1 năm, các khoản đầu tư ngắn hạn khác..

Tài khoản 228 - Đầu tư dài hạn khác: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại đầu tư tài chính dài hạn khác ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Các khoản đầu tư dài hạn khác bao gồm: khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20 % quyền biểu quyết; đầu tư trái phiếu, cho vay vốn, các khoản đầu tư khác,... mà thời hạn nắm giữ, thu hồi hoặc thanh toán trên 1 năm.

- Đầu tư dài hạn khác được phân chia thành đầu tư chứng khoán dài hạn và đầu tư dài hạn khác. Chứng khoán là công cụ tài chính và là hàng hóa của thị trường chứng khoán. Thị trường chứng khoán thực hiện chức năng dẫn vốn đầu tư của những người có vốn nhưng không có cơ hội hoặc năng lực đầu tư tới những người có cơ hội đầu tư nhưng thiếu vốn. Chứng khoán dài hạn là công cụ huy động vốn với kỳ hạn thanh toán trên 1 năm.

Chứng khoán dài hạn bao gồm:

- *Cổ phiếu doanh nghiệp là chứng chỉ xác nhận vốn góp của chủ sở hữu vào doanh nghiệp đang hoạt động hoặc bắt đầu thành lập. Cổ phiếu có thể có cổ phiếu thường, cổ phiếu ưu đãi.*
- *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 có: Trái phiếu Chính phủ, trái phiếu được Chính phủ bảo lãnh, trái phiếu chính quyền địa phương, trái phiếu công ty.*

Hạch toán Tài khoản 228 - Đầu tư dài hạn khác cần tôn trọng một số quy định sau

1. Chứng khoán đầu tư dài hạn phải được ghi sổ theo giá gốc (giá thực tế mua chứng khoán) gồm: giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như: Chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế và phí Ngân hàng...

2. Cuối niên độ kế toán, nếu giá trị thị trường của chứng khoán đầu tư dài hạn bị giảm xuống thấp hơn giá gốc, kế toán được lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn. Việc lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn phải theo quy định của chuẩn mực kế toán và cơ chế quản lý tài chính.

3. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng loại trái phiếu, cổ phiếu đã mua theo thời hạn và đối tác đầu tư, hạch toán theo mệnh giá, giá thực tế mua của cổ phiếu, trái phiếu. Nắm chắc mọi thông tin của thị trường chứng khoán và có quyết định đúng khi đầu tư.

4. Tính toán và thanh toán kịp thời mọi khoản lãi về cổ phiếu, trái phiếu khi đến kỳ hạn. Lãi cổ phiếu, trái phiếu được hạch toán vào doanh nhập hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

5. Khi cho vay vốn phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền cho vay theo đối tượng vay, phương thức vay, thời hạn và lãi suất cho vay.

Kết cấu và nội dung phản ánh của 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.

5.3 Phương pháp kế toán khoản đầu tư tài chính khác

(1). Hoạt động đầu tư chứng khoán, góp vốn

1. Khi doanh nghiệp mua cổ phiếu hoặc góp vốn vào đơn vị khác (nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết ở doanh nghiệp khác), căn cứ vào chứng từ chi tiền và cổ phiếu đã mua, ghi:

Nợ TK121, 228 (2281)

Có TK 111, 112,...

Đồng thời mở sổ chi tiết theo dõi từng loại cổ phiếu, vốn góp.

2. Khi mua trái phiếu căn cứ vào chứng từ chi tiền và trái phiếu đã mua, ghi:

Nợ TK 121, 228 (2282)

Có TK 111, 112,...

3. Chi phí về thông tin, môi giới, giao dịch trong quá trình đầu tư mua chứng khoán, ghi:

Nợ TK 121, 228 (2281, 2282)

Có TK 111, 112

4. Khi chuyển đổi khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, liên doanh trở thành khoản đầu tư là công cụ tài chính, ghi:

Nợ TK 121, 2281 - Khoản đầu tư là công cụ tài chính

Nợ TK 111, 112 - Số tiền thu được khi chuyển đổi khoản đầu tư

Có TK 222 - Vốn góp liên doanh, hoặc

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

5. Trường hợp nhận lãi trái phiếu, cổ tức định kỳ, khi nhận được lợi nhuận, cổ tức hoặc xác định số lợi nhuận, cổ tức phải thu, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131

Nợ TK 228 - Trường hợp lãi nhập vào vốn (2281, 2282)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

6. Khi thanh toán trái phiếu đến hạn, ghi:

Nợ TK 111, 112, ... (Số tiền thu được khi thanh toán trái phiếu)

Có TK 228 (2282) - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc)

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

7. Trường hợp cần vốn, doanh nghiệp phải thanh toán trái phiếu trước hạn không lấy lãi hoặc nhượng bán với giá thu hồi đủ vốn gốc, hoặc chịu lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền thu được)

Có TK 228 (2282) - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc).

8. Khi chuyển đổi chứng khoán đầu tư dài hạn thành chứng khoán đầu tư ngắn hạn, ghi:

Nợ TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Có TK 228 (2281, 2282) - Đầu tư dài hạn khác.

9. Khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư, ghi:

+ Số tiền thu khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư < Giá vốn đầu tư chứng khoán

Nợ TK 111, 112 - Số tiền thu khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư

Nợ TK 635 - Chênh lệch số tiền thu < Giá vốn đầu tư chứng khoán

Có TK 121, 228 (2281, 2282) - Giá vốn đầu tư chứng khoán

+ Số tiền thu khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư > Giá vốn đầu tư chứng khoán

Nợ TK 111, 112 - Số tiền thu khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư

Có TK 515 - Chênh lệch số tiền thu > Giá đầu tư chứng khoán

Có TK 121, 228 (2281, 2282) - Giá vốn đầu tư chứng khoán

10. Chi phí phát sinh về thông tin, môi giới, giao dịch trong quá trình bán chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 111, 112, ...

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

Nợ 221, 222, 223 - Khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết

Có TK 111, 112 - Số tiền chi khi chuyển đổi khoản đầu tư

Có TK 121, 2281 - Khoản đầu tư là công cụ tài chính

(2). Hoạt động cho vay vốn

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

Nợ TK 128, 228 (2288) - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 111, 112, ...

2. 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).

3. Thu hồi vốn cho vay, ghi:

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

Có TK 128, 2288 - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc)

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

6. Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư:

6.1. Phương pháp trích lập giảm giá đầu tư

Trong nền kinh tế thị trường, các loại chứng khoán mà doanh nghiệp đầu tư có thể bị thiệt hại do giảm giá. Theo nguyên tắc thận trọng, đòi hỏi kế toán phải lập dự phòng giảm giá cho các loại chứng khoán đầu tư khi cần thiết nhằm ghi nhận trước khoản tổn thất có thể xảy ra.

Kế toán dự phòng giảm giá đầu chứng khoán phải tôn trọng các quy định sau:

- **Đối tượng lập dự phòng:** Là các chứng khoán do doanh nghiệp đầu tư bị giảm giá so với giá thực tế hạch toán trên sổ kế toán.
- **Điều kiện lập dự phòng:** Là chứng khoán được DN đầu tư theo đúng quy định của pháp luật. Được tự do mua, bán trên thị trường mà tại thời điểm kiểm kê, lập BCTC có giá trị thị trường giảm so với giá thực tế đang hạch toán trên sổ kế toán. Những chứng khoán không được phép mua, bán trên thị trường thì không được lập dự phòng giảm giá.
- **Việc lập dự phòng giảm giá chứng khoán được thực hiện vào cuối niên độ kế toán, trước khi lập BCTC, khi có những bằng chứng tin cậy về sự giảm giá. Việc lập dự phòng phải được thực hiện đối với từng loại chứng khoán bị giảm giá.**
- **Mức lập dự phòng được xác định:**

$$\text{Mức dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán} = \sum_{i=1}^n \left| \frac{\text{Giá chứng khoán } i \text{ trên sổ kế toán}}{\text{Giá chứng khoán } i \text{ trên thị trường}} - 1 \right|$$

Trong đó: $i = 1, n$ số chứng khoán bị giảm giá.

6.2. Tài khoản sử dụng :

Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán được phản ánh trên các tài khoản: TK 129, TK 229, TK 515, TK 635

Kết cấu tài khoản 129 - Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn như sau:

Bên nợ: Giá trị thiệt hại thực tế do giảm giá chứng khoán ngắn hạn

Hoàn nhập dự phòng giảm giá chứng khoán ngắn hạn

Bên có: Phản ánh số trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Số dư Có: Số dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn hiện có.

Kết cấu tài khoản 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn tương tự TK 129

6.3. Trình tự kế toán:

Cuối niên độ kế toán, so sánh số dự phòng năm trước còn lại chưa sử dụng với số dự phòng cần trích lập cuối niên độ kế toán:

+ Nếu số dự phòng năm trước còn lại chưa sử dụng lớn hơn số dự phòng cần trích lập cuối niên độ, kế toán tiến hành hoàn nhập số chênh lệch vào thu nhập hoạt động tài chính:

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

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

Có TK 635 - Chi phí tài chính

+ Nếu số dự phòng năm trước còn lại chưa sử dụng nhỏ hơn số dự phòng cần trích lập cuối niên độ, kế toán tiến hành trích lập thêm số chênh lệch vào chi phí hoạt động tài chính:

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.

Trong niên độ kế toán tiếp theo, khi các chứng khoán đầu tư đến hạn thu hồi hay chuyển nhượng, ngoài bút toán phản ánh giá chuyển nhượng hay thu hồi của của những chứng khoán đã lập dự phòng giảm giá, kế toán còn phải hoàn nhập số dự phòng giảm giá đã lập các chứng khoán này bằng bút toán:

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

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

Có TK 635 - Chi phí tài chính