

Số: 23/2005/TT-BTC

Hà Nội, ngày 30 tháng 03 năm 2005

THÔNG TƯ

HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN THỰC HIỆN SÁU (06) CHUẨN MỤC KẾ TOÁN BAN HÀNH THEO QUYẾT ĐỊNH SỐ 234/2003/QĐ-BTC NGÀY 30/12/2003 CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mục kế toán Việt Nam (đợt 3);

Căn cứ Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 1141TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 và các Thông tư hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp của Bộ Tài chính;

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mục kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

I. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC "BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ"

1. Đính chính vào Chuẩn mục số 05 - Bất động sản đầu tư (Ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính): cụm từ "doanh thu" của đoạn 28 và cụm từ "khoản doanh thu từ việc bán" của đoạn 29 được thay bằng cụm từ "giá bán".

2. Bất động sản đầu tư và các trường hợp ghi nhận

2.1. Bất động sản đầu tư

Bất động sản (BDS) đầu tư là bất động sản, gồm: Quyền sử dụng đất; Nhà, hoặc một phần của nhà, hoặc cả nhà và đất; Cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính, nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

a) Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc:

b) Bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

2.2. Các trường hợp được ghi nhận là bất động sản đầu tư

a) Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;

b) Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai;

c) Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

d) Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

e) Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

2.3. Các trường hợp đặc biệt được ghi nhận là bất động sản đầu tư

a) Đối với những bất động sản mà một phần doanh nghiệp nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá và một phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc cho quản lý thì nếu những phần tài sản này được bán riêng rẽ (hoặc cho thuê riêng rẽ theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động), doanh nghiệp sẽ hạch toán phần tài sản dùng để cho thuê hoặc chờ tăng giá là bất động sản đầu tư còn phần tài sản dùng cho sản xuất và quản lý được hạch toán là TSCĐ hữu hình hoặc TSCĐ vô hình.

Trường hợp bất động sản không bán được riêng rẽ và phần sử dụng cho kinh doanh hoặc cho quản lý là không đáng kể thì hạch toán là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp có một toà nhà có 80% diện tích chuyên cho thuê hoạt động và 20% diện tích sử dụng làm văn phòng công ty thì toà nhà đó được hạch toán là bất động sản đầu tư.

b) Trường hợp doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ liên quan cho những người sử dụng bất động sản do doanh nghiệp sở hữu là một phần tương đối nhỏ trong toàn bộ thoả thuận thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản này là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp sở hữu toà nhà cho các đơn vị khác thuê làm văn phòng (cho thuê hoạt động) đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh đối với toà nhà cho thuê này.

c) Trường hợp, một công ty con cho công ty mẹ hoặc công ty con khác trong cùng một công ty mẹ thuê hoặc sử dụng và nắm giữ một bất động sản thì bất động sản đó được hạch toán là bất động sản đầu tư trên báo cáo tài chính riêng của công ty con có bất động sản đó hoặc báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ nếu công ty mẹ cho các công ty con thuê (nếu nó thỏa mãn định nghĩa bất động sản đầu tư), nhưng không được phản ánh là bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất.

3. Kế toán bất động sản đầu tư

3.1. Kế toán bất động sản đầu tư cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Một bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;

b) Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

2. Bất động sản đầu tư phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư bao gồm cả các chi phí giao dịch liên quan trực tiếp ban đầu.

3. Các chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

4. Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ, cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư được xác định theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

5. Việc chuyển từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho và ngược lại chỉ được thực hiện khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

Bất động sản đầu tư chuyển sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

Bất động sản đầu tư chuyển sang hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai các công việc sửa chữa, cải tạo nâng cấp cần thiết cho mục đích bán;

Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển sang bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó;

Hàng tồn kho chuyển sang bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;

Bất động sản xây dựng chuyển sang bất động sản đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (trong giai đoạn xây dựng phải tuân theo Chuẩn mực kế toán số 03 - "Tài sản cố định hữu hình").

6. Khi một doanh nghiệp quyết định bán một bất động sản đầu tư mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là bất động sản đầu tư cho đến khi bất động sản đầu tư đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

7. Doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư được ghi nhận là toàn bộ giá bán (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế).

Trường hợp bán bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm thì doanh thu được xác định theo giá bán trả ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm và giá bán trả ngay và thuế GTGT được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 - "Doanh thu và thu nhập khác".

8. Đối với các đơn vị chuyên kinh doanh bất động sản thì được kế toán theo các trường hợp sau:

- Đối với các bất động sản khi mua về đã xác định rõ mục đích để bán trong kỳ được kế toán tuân theo Chuẩn mực kế toán số 02 "Hàng tồn kho";

- Đối với bất động sản khi mua về chưa xác định rõ được mục đích sử dụng trong tương lai hoặc mua về để chuyên cho thuê hoạt động (thỏa mãn điều kiện ghi nhận BĐS đầu tư) thì được kế toán tuân theo Chuẩn mực kế toán số 05 "Bất động sản đầu tư".

9. Riêng đối với các doanh nghiệp là ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác, việc kế toán BĐS đầu tư được hướng dẫn trong một văn bản riêng mà không áp dụng theo quy định tại thông tư này.

3.2. Kế toán bất động sản đầu tư

3.2.1. Tài khoản kế toán sử dụng

(1) Bổ sung TK 217 - Bất động sản đầu tư

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư của doanh nghiệp theo nguyên giá.

Hạch toán TK 217 - Bất động sản đầu tư cần tôn trọng một số quy định sau

1. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị bất động sản đủ tiêu chuẩn ghi nhận là bất động sản đầu tư. Không phản ánh vào tài khoản này giá trị bất động sản mua về để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng bất động sản đầu tư.

2. Bất động sản đầu tư được ghi nhận trên tài khoản này theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư: Là toàn bộ các chi phí (tiền mặt hoặc tương đương tiền) mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó.

a) Tùy thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của bất động sản đầu tư được xác định như sau:

- Nguyên giá của bất động sản đầu tư được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn về luật pháp liên quan, thuế trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...

- Trường hợp mua bất động sản đầu tư thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của bất động sản đầu tư được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá bất động sản đầu tư theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 16 - "Chi phí đi vay";

- Nguyên giá của bất động sản đầu tư tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của bất động sản đầu tư tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng;

- Trường hợp bất động sản thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thoả mãn tiêu chuẩn ghi nhận là bất động sản đầu tư thì nguyên giá của bất động sản đầu tư đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 06 - "Thuê tài sản".

b) Các chi phí sau không được tính vào nguyên giá của bất động sản đầu tư:

- Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa bất động sản đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng);

- Các chi phí khi mới đưa bất động sản đầu tư vào hoạt động lần đầu trước khi bất động sản đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến;

- Các chi phí không bình thường về nguyên vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng bất động sản đầu tư.

3. Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao bất động sản đầu tư. Khấu hao bất động sản đầu tư được ghi nhận là chi phí kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian sử dụng hữu ích và xác định phương pháp khấu hao của bất động sản đầu tư.

4. Đối với những bất động sản đầu tư được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị BĐS, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp bất động sản đầu tư được phản ánh trên TK 241 "Xây dựng cơ bản dở dang". Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định nguyên giá bất động sản đầu tư hoàn thành để kết chuyển vào TK 217 "Bất động sản đầu tư".

5. Ghi giảm bất động sản đầu tư trong các trường hợp:

- Chuyển đổi mục đích sử dụng từ bất động sản đầu tư sang hàng tồn kho hoặc bất động sản chủ sở hữu sử dụng;

- Bán bất động sản đầu tư;

- Thanh lý bất động sản đầu tư;

- Hết thời hạn thuê tài chính trả lại BĐS đầu tư cho người cho thuê.

6. Bất động sản đầu tư được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi bất động sản đầu tư trong "Sổ theo dõi bất động sản đầu tư" tương tự như TSCĐ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 217 - Bất động sản đầu tư

Bên Nợ: Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng trong kỳ.

Bên Có: Nguyên giá bất động sản đầu tư giảm trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá bất động sản đầu tư của doanh nghiệp cuối kỳ.

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

1. Hạch toán các nghiệp vụ mua bất động sản đầu tư theo phương thức trả tiền ngay:

- Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 331.

- Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112, 131, 331.

2. Hạch toán nghiệp vụ mua bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm:

2.1. Trường hợp doanh nghiệp tính nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá - theo giá mua trả ngay chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả ngay và thuế GTGT đầu vào)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

2.2. Trường hợp doanh nghiệp tính nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá - theo giá mua trả ngay đã có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả ngay đã có thuế GTGT)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

2.3. Hàng kỳ, tính và phân bổ số lãi phải trả về việc mua bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

2.4. Khi thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu tài chính (Phần chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán trước thời hạn - Nếu có)

Có các TK 111, 112,...

3. Trường hợp bất động sản đầu tư hình thành do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao:

3.1. Khi phát sinh chi phí xây dựng bất động sản đầu tư, căn cứ vào các tài liệu và chứng từ có liên quan, kế toán tập hợp chi phí vào bên Nợ TK 241 - XD/CB dở dang theo quy định tại Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày 09/10/2002 Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán (đợt 1) phần hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 03 "TSCĐ hữu hình".

3.2. Khi giai đoạn đầu tư XD/CB hoàn thành bàn giao chuyển tài sản đầu tư thành bất động sản đầu tư, kế toán căn cứ vào hồ sơ bàn giao, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 241 - XD/CB dở dang.

4. Khi chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Có TK 213 - TSCĐ vô hình.

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế (Đối với những bất động sản chủ sở hữu sử dụng đã trích khấu hao), ghi:

Nợ TK 2141, hoặc 2143

Có TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.

5. Khi chuyển từ hàng tồn kho thành bất động sản đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 156 - Hàng hoá (1567 - Hàng hoá bất động sản).

6. Khi đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê đó thỏa mãn tiêu chuẩn là bất động sản đầu tư, căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112, 315, 342.

(Kế toán thanh toán tiền thuê khi nhận Hoá đơn thuê tài chính được thực hiện theo quy định tại Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán (đợt 2) phần hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản").

7. Khi hết hạn thuê tài sản tài chính

- Nếu trả lại bất động sản đầu tư thuê tài chính đang phân loại là bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

(Số chênh lệch giữa nguyên giá BĐS đầu tư thuê và số khấu hao lũy kế)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá).

- Nếu mua lại bất động sản đầu tư thuê tài chính đang phân loại là bất động sản đầu tư để tiếp tục đầu tư, ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư số phải trả thêm, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112,...

- Nếu mua lại bất động sản thuê tài chính đang phân loại là bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112 (Số tiền phải trả thêm).

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Có TK 2141 hoặc 2143.

8. Kế toán bán bất động sản đầu tư

8.1. Ghi nhận doanh thu bán BĐS đầu tư:

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

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

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

(5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư)

(Giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT (33311).

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên GTGT, ghi:

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

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

(5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư)

(Tổng giá thanh toán)

8.2. Kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐS đầu tư đã được bán, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147 - Hao mòn BĐS đầu tư)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Có TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá của BĐS đầu tư)

9. Kế toán chuyển bất động sản đầu tư thành hàng tồn kho hoặc thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng:

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển và không làm thay đổi nguyên giá của BĐS đầu tư trong việc xác định giá trị ghi sổ hay lập báo cáo tài chính.

9.1. Trường hợp bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu có quyết định sửa chữa, cải tạo nâng cấp để bán:

- Khi có quyết định sửa chữa, cải tạo, nâng cấp BĐS đầu tư để bán kế toán tiến hành kết chuyển giá trị còn lại của bất động sản đầu tư vào TK 156 "Hàng hoá", ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá

(TK 1567 - Hàng hoá BĐS - Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147) (Số khấu hao lũy kế)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá).

- Khi phát sinh các chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

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

Có các TK 111, 112, 152, 334, 331,...

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, kết chuyển toàn bộ chi phí ghi tăng giá gốc hàng hoá bất động sản chờ bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá (1567)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

9.2. Trường hợp chuyển bất động sản đầu tư thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 hoặc 213

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư;

Đồng thời, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Có TK 2141 hoặc 2143.

(2) Bổ sung TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Tài khoản này phản ánh giá trị hao mòn bất động sản đầu tư trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, cho thuê hoạt động của doanh nghiệp.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Bên Nợ: Giá trị hao mòn bất động sản đầu tư giảm.

Bên Có: Giá trị hao mòn bất động sản đầu tư tăng do trích khấu hao hoặc do chuyển số khấu hao lũy kế của bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư.

Số dư bên Có: Giá trị hao mòn của bất động sản đầu tư hiện có của doanh nghiệp.

(3) Bổ sung TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ được bổ sung thêm tài khoản cấp 2 TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư của doanh nghiệp. Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư được phản ánh vào tài khoản này bao gồm:

- Doanh thu cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư là số tiền cho thuê tính theo kỳ báo cáo;

- Doanh thu bán bất động sản đầu tư là giá bán của BĐS đầu tư.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có);
- Kết chuyển doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư sang TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có: Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư phát sinh trong kỳ.

Tài khoản này không có số dư cuối kỳ.

(4) Bổ sung TK 1567 - Hàng hoá bất động sản

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại hàng hoá bất động sản của các doanh nghiệp không chuyên kinh doanh bất động sản.

Hàng hoá bất động sản gồm:

- Quyền sử dụng đất, nhà hoặc nhà và quyền sử dụng đất, cơ sở hạ tầng mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường;
- Bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 1567 - Hàng hoá bất động sản

Bên Nợ:

- Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản mua về để bán;
- Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho;
- Chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán ghi tăng giá gốc hàng hoá bất động sản chờ bán
- Trị giá thực tế của hàng hoá bất động sản thừa phát hiện khi kiểm kê.

Bên Có:

- Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản bán trong kỳ, hoặc chuyển thành bất động sản đầu tư;
- Trị giá thực tế của hàng hoá bất động sản thiếu phát hiện khi kiểm kê.

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản còn lại cuối kỳ.

(5) Bổ sung nội dung phản ánh của TK 241 - XD CB dở dang

Bên Nợ:

- Chi phí mua sắm bất động sản đầu tư (trường hợp cần có giai đoạn đầu tư xây dựng);
- Chi phí đầu tư xây dựng bất động sản đầu tư;
- Chi phí sửa chữa, nâng cấp, cải tạo được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

Bên Có:

- Phản ánh giá trị bất động sản đầu tư hình thành qua đầu tư xây dựng đã hoàn thành;
- Kết chuyển chi phí nâng cấp, cải tạo ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

Số dư bên Nợ:

- Giá trị bất động sản đầu tư đang đầu tư xây dựng dở dang.
- Chi phí sửa chữa, nâng cấp, cải tạo dở dang cuối kỳ

(6) Bổ sung nội dung phản ánh của TK 632 - Giá vốn hàng bán

Bên Nợ:

- Số khấu hao BĐS đầu tư trích trong kỳ;
- Chi phí sửa chữa, nâng cấp, cải tạo BĐS đầu tư không đủ điều kiện tính vào nguyên giá BĐS đầu tư;
- Chi phí phát sinh từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động BĐS đầu tư trong kỳ;
- Giá trị còn lại của BĐS đầu tư bán, thanh lý trong kỳ;
- Chi phí của nghiệp vụ bán, thanh lý BĐS đầu tư phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

Kết chuyển toàn bộ chi phí kinh doanh BĐS đầu tư phát sinh trong kỳ để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

3.2.2. Hướng dẫn bổ sung một số phương pháp kế toán liên quan đến BĐS đầu tư:

(1) Kế toán trích khấu hao bất động sản đầu tư

1. Định kỳ tính, trích khấu hao bất động sản đầu tư đang nắm giữ chờ tăng giá, đang cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.

Đồng thời, ghi đơn bên Nợ TK 009 - Nguồn vốn khấu hao TSCĐ (Chi tiết khấu hao BĐS đầu tư).

2. Trường hợp giảm giá bất động sản đầu tư thì đồng thời với việc ghi giảm nguyên giá bất động sản đầu tư phải ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của bất động sản đầu tư (xem hướng dẫn hạch toán TK 217).

(2) Kế toán xây dựng cơ bản bất động sản đầu tư

1. Khi mua bất động sản về đưa vào xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 331,...

2. Khi phát sinh các chi phí đầu tư xây dựng bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 142, 141, 242, 331,...

3. Khi quá trình xây dựng cơ bản bất động sản đầu tư hoàn thành bàn giao, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nếu đủ điều kiện là bất động sản đầu tư)

Nợ TK 156 - Hàng hoá (1567 - Hàng hoá BĐS)

(Nếu không đủ điều kiện để hình thành BĐS đầu tư)

Có TK 241 - XDCB dở dang.

4. Kế toán các chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư sau ghi nhận ban đầu:

4.1. Khi phát sinh chi phí liên quan đến BĐS đầu tư sau ghi nhận ban đầu, nếu xét thấy chi phí đó không chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu hoặc không bao gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa bất động sản tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi nhận vào chi phí kinh doanh BĐS đầu tư trong kỳ, chi phí trả trước dài hạn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

(Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư), hoặc

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Nếu chi phí có giá trị lớn)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 334,...

4.2. Khi phát sinh chi phí nâng cấp, cải tạo mà xét thấy chi phí đó có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu hoặc bao gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa bất động sản đầu tư tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư:

a) Tập hợp chi phí nâng cấp, cải tạo bất động sản đầu tư thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 331,...

b) Khi kết thúc hoạt động nâng cấp, cải tạo bất động sản đầu tư, bàn giao ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 241 - XDCB dở dang.

(3) Kế toán cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư

1. Phản ánh doanh thu cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư

1.1. Trường hợp cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư thu tiền trước cho thuê nhiều kỳ, doanh thu của kỳ kế toán được xác định bằng tổng số tiền cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư đã thu chia cho số kỳ thu tiền trước cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư.

a) Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (theo giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331).

- Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thực hiện, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

- Sang kỳ kế toán tiếp sau, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán sau, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

(Doanh thu của kỳ kế toán).

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không được thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại (Trường hợp đã ghi doanh thu trong kỳ theo giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (Số tiền thuế GTGT của hoạt động cho thuê tài sản không được thực hiện)

Có TK 111, 112, 331... (Tổng số tiền trả lại).

b) Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư cho nhiều năm, ghi:

Nợ các TK 111, 112... (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tổng số tiền nhận được).

Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thu tiền, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

- Sang kỳ kế toán sau, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán sau, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

(Doanh thu của kỳ kế toán).

- Cuối mỗi kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ về cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không được thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại (Trường hợp đã ghi doanh thu trong kỳ)

Có các TK 111, 112... (Tổng số tiền trả lại).

1.2. Trường hợp cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư và thu tiền cho thuê hoạt động theo từng kỳ:

a) Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế:

- Khi phát hành hoá đơn thanh toán tiền cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

b) Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi phát hành hoá đơn dịch vụ cho thuê bất động sản đầu tư (cho thuê hoạt động), ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

- Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

2. Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ là bất động sản đầu tư cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.

Đồng thời, ghi đơn bên Nợ TK 009 - Nguồn vốn khấu hao TSCĐ (Chi tiết khấu hao BĐS đầu tư).

3. Các chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư, ghi:

a) Nếu chi phí phát sinh không lớn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

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

Có các TK 111, 112, 331, 334,...

b) Nếu chi phí phát sinh nhiều và cần phải tính giá thành dịch vụ cho thuê bất động sản đầu tư thì thực hiện theo hướng dẫn kế toán cho thuê tài sản là cho thuê hoạt động (Mục D Phần I - Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 về Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính).

(4) Kế toán bán, thanh lý bất động sản đầu tư

1. Đối với doanh nghiệp tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ, ghi:

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

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư (Giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT (33311- Thuế GTGT đầu ra).

2. Đối với doanh nghiệp tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

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

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư

3. Trường hợp bán bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp:

3.1. Đối với doanh nghiệp tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ:

- Khi bán BĐS đầu tư trả chậm, trả góp thì ghi nhận doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư của kỳ kế toán theo giá bán trả ngay, phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay và thuế GTGT ghi vào tài khoản "Doanh thu chưa thực hiện", ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư

(Giá bán trả ngay chưa có thuế GTGT)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

(Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay và thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT).

- Định kỳ, tính, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán BĐS đầu tư trả chậm, trả góp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi thực thu tiền bán BĐS đầu tư trả chậm, trả góp trong đó gồm cả phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay, ghi:

Nợ các TK 111, 112.

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.2. Đối với BĐS đầu tư bán trả chậm, trả góp không thuộc diện chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp:

- Khi bán BĐS đầu tư trả chậm, trả góp thì ghi nhận doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư của kỳ kế toán theo giá bán trả ngay, phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay (có cả thuế GTGT) ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư (Giá bán trả ngay có cả thuế GTGT)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay có thuế GTGT).

- Cuối kỳ, xác định số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp NN (3331 - Thuế GTGT phải nộp).

- Định kỳ, tính, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi thực thu tiền bán hàng trả chậm, trả góp trong đó gồm cả phần lãi bán hàng trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.3. Kế toán giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐS đầu tư bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147 - Hao mòn BĐS đầu tư)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Có TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá của BĐS đầu tư)

3.4. Các chi phí bán (thanh lý) BĐS đầu tư phát sinh, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

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

Có các TK 111, 112, 331.

II. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY LIÊN KẾT"

1. Quy định chung

1.1. 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 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 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 kế toán khoản đầu tư đó theo quy định của Chuẩn mực này. 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 phải kế toán khoản đầu tư theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07 - "Kế toán các 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.

1.2. 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)

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:

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

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

b) Trường hợp tỷ lệ quyền biểu quyết khác với tỷ lệ vốn góp do có thỏa 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 thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết.

1.3. Các phương pháp kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết

- 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.

- 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

1.4. Căn cứ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính của nhà đầu tư

1.4.1. 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.

1.4.2. 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.

2. Quy định cụ thể

2.1. Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư

a) Bổ sung 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.

b) 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 (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.

Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

1. 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 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 kết 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.

2.2. 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, ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 09 và đoạn 11 của chuẩn mực số 07 "kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết".

2.2.1. Nguyên tắc chung

a) Trong báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, khoản đầu tư vào công ty liên kết phải được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 09 và đoạn 11 của Chuẩn mực số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết". Nhà đầu tư phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của mình trong trường hợp nhà đầu tư có ít nhất một công ty con

và phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con.

b) Cuối mỗi năm tài chính, khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư, giá trị khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được điều chỉnh như sau:

b1) Điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất từ các năm trước.

- Trước khi điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ thuộc phần sở hữu của mình trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận và phản ánh trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất năm trước liền kề để ghi nhận và phản ánh vào khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh", khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" và các khoản mục khác có liên quan trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất năm nay.

- Căn cứ để xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết từ sau ngày đầu tư đến cuối năm trước và các khoản điều chỉnh khác là Bảng cân đối kế toán riêng của nhà đầu tư và Bảng cân đối kế toán hợp nhất năm trước liền kề, các sổ kế toán chi tiết phục vụ việc hợp nhất báo cáo tài chính.

b2) Điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

- Nhà đầu tư phải xác định và điều chỉnh tăng hoặc giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế TNDN của công ty liên kết tại thời điểm cuối mỗi năm tài chính khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần có cổ phiếu ưu đãi cổ tức được nắm giữ bởi các cổ đông bên ngoài thì nhà đầu tư phải loại trừ phần cổ tức ưu đãi trước khi xác định phần sở hữu của mình trong lợi nhuận hoặc lỗ từ công ty liên kết, kể cả khi chưa có thông báo chính thức về việc trả cổ tức trong kỳ.

- Trường hợp khoản lỗ trong công ty liên kết mà nhà đầu tư phải gánh chịu lớn hơn giá trị ghi sổ của khoản đầu tư trên báo cáo tài chính hợp nhất thì nhà đầu tư chỉ ghi giảm giá trị khoản đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất cho đến khi nó bằng không (= 0).

- 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 thì phần chênh lệch lớn hơn của khoản lỗ trong công ty liên kết và giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là một khoản chi phí phải trả. Nếu sau đó công ty liên kết hoạt động có lãi, nhà đầu tư chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ thuần chưa được hạch toán trước đây. Phương pháp vốn chủ sở hữu được áp dụng trong kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư.

b3) Điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết

Khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết, nếu có chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư và phần sở hữu của nhà đầu tư theo giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được của công ty liên kết thì tại thời điểm mua khoản đầu tư, nhà đầu tư phải xác định khoản chênh lệch đó thành các phần như đã nêu tại điểm d mục 1.3.2 nói trên. Đồng thời cuối mỗi năm tài chính khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, khi xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh phù hợp:

- Phân bổ khoản 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;

- Phân bổ khoản lợi thế thương mại (hoặc lợi thế thương mại âm).

b4) Điều chỉnh khoản cổ tức, lợi nhuận được chia: Khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết trong kỳ phải ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết và phần lợi nhuận hoặc lỗ từ công ty liên kết.

b5) Điều chỉnh các khoản thay đổi trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết: Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết có thay đổi (nhưng không được phản ánh qua Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ, như chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá không được ghi nhận là lãi, lỗ trong kỳ), kế toán căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của công ty liên kết để xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong giá trị thay đổi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết. Khoản này được ghi tăng (giảm) giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết và các khoản mục tương ứng của vốn chủ sở hữu của nhà đầu tư;

c) Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết xác định được theo quy định ở điểm b2, b3, b4 nêu trên phải được ghi nhận và trình bày thành một khoản mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (ở khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh").

d) Để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính hợp nhất, bộ phận kế toán hợp nhất phải mở "Sổ kế toán chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty liên kết" và "Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết".

d1) Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết: Sổ này là một phần của hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 - "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con".

Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi những chỉ tiêu sau: Giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết; Khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính tương ứng với phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết; Phần điều chỉnh tăng (giảm) khoản đầu tư theo giá trị thay đổi của vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nhưng không được phản ánh vào Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty liên kết; Khoản điều chỉnh do báo cáo tài chính của nhà đầu tư và công ty liên kết được lập khác ngày; Khoản điều chỉnh do nhà đầu tư và công ty liên kết không áp dụng thống nhất chính sách kế toán.

(xem Biểu số 1 đính kèm)

Cơ sở số liệu để ghi vào sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết là Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết (Biểu số 03) cùng kỳ, các tài liệu chứng từ khác có liên quan khi lập báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết.

d2) Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết.

Sổ này là một phần của hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất dùng để theo dõi quá trình phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết (nếu có). Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết phải theo dõi các chỉ tiêu: Nội dung phân bổ, tổng giá trị chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư, thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại, giá trị phân bổ hàng năm.

(xem Biểu số 2 đính kèm)

* Cơ sở số liệu để ghi vào sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết là các chứng từ có liên quan đến giao dịch mua khoản đầu tư, các tài liệu xác định giá trị hợp lý của tài sản thuần có thể xác định được và lợi thế thương mại (lợi thế thương mại âm) (nếu có).

e) Sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất

- Khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu để trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên kết lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư. Khi không thể có báo cáo tài chính lập cùng ngày thì mới được sử dụng báo cáo tài chính lập vào những ngày khác nhau. Trường hợp này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất phải điều chỉnh ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập báo cáo tài chính của công ty liên kết;

- Trường hợp công ty liên kết áp dụng chính sách kế toán khác với nhà đầu tư cho các giao dịch và sự kiện giống nhau phát sinh trong các trường hợp tương tự thì nhà đầu tư phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp. Trường hợp nhà đầu tư không thực hiện được các điều chỉnh đó thì phải giải trình trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

2.2.2. Phương pháp xác định và ghi nhận các khoản điều chỉnh khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư đối với các khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu

a) Xác định và ghi nhận phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối năm tài chính trước liền kề

a1) Xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ các năm trước.

Phần lợi nhuận hoặc lỗ thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận từ sau ngày đầu tư đến cuối năm trước được xác định bằng giá trị ghi sổ của khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất năm trước liền kề trừ đi giá gốc của khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" trong Bảng cân đối kế toán riêng năm trước liền kề của nhà đầu tư.

a2) Ghi nhận phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết và các khoản điều chỉnh khác từ sau ngày đầu tư đến cuối năm trước liền kề vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất năm nay.

- Đối với phần lợi nhuận đã ghi nhận, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối".

- Đối với phần lỗ đã ghi nhận, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

- Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) do đánh giá lại tài sản (nếu có), ghi:

+ Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản".

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

- Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) chênh lệch tỷ giá hối đoái:

+ Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái".

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

b) Xác định và ghi nhận phần lợi nhuận hoặc lỗ trong năm báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

b1) Xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong năm báo cáo của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty liên kết để xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của mình trong kỳ trong lợi nhuận sau thuế của công ty liên kết. Sau đó, nhà đầu tư căn cứ vào các tài liệu, chứng từ khi mua khoản đầu tư, số liệu về cổ tức, lợi nhuận được chia để xác định giá trị điều chỉnh cho năm báo cáo hiện hành đối với các khoản: Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ có thể xác định được; Phần phân bổ lợi thế thương mại (hoặc lợi thế thương mại âm); Khoản lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận trong kỳ. Số liệu chi tiết điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết được phản ánh trong "Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết" (Biểu số 03)

(xem Biểu số 3 đính kèm)

* "Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết" là căn cứ ghi vào cột 5 của "Sổ kế toán chi tiết các khoản đầu tư vào công ty liên kết" (biểu số...)

* Xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết theo nguyên tắc sau:

+ Nhà đầu tư xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết theo tỷ lệ vốn góp (nếu đầu tư bằng cổ phiếu thì theo mệnh giá cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết) trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết nếu tỷ lệ lợi nhuận được chia hoặc tỷ lệ lỗ nhà đầu tư phải gánh chịu tương đương với tỷ lệ vốn góp theo công thức dưới đây:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lợi nhuận hoặc lỗ của} \\ \text{nhà đầu tư trực tiếp trong} \\ \text{công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của nhà đầu tư trong} \\ \text{công ty liên kết}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu của công ty} \\ \text{liên kết}} \times 100\% \times \begin{array}{l} \text{Tổng lợi nhuận} \\ \text{hoặc lỗ trong kỳ} \\ \text{của công ty liên} \\ \text{kết} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Phần lợi nhuận hoặc lỗ của} \\ \text{nhà đầu tư gián tiếp trong} \\ \text{công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của công ty con của nhà} \\ \text{đầu tư trong công ty liên kết}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu của công ty liên} \\ \text{kết}} \times 100\% \times \begin{array}{l} \text{Tổng lợi nhuận} \\ \text{hoặc lỗ trong kỳ} \\ \text{của công ty liên} \\ \text{kết} \end{array}$$

* Trường hợp công ty liên kết là công ty cổ phần, khi xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư chỉ xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết theo mệnh giá cổ phiếu;

* Trường hợp công ty không là công ty cổ phần, khi xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư xác định phần vốn góp của mình trong công ty liên kết là tổng giá trị vốn đã thực góp (bằng tiền hoặc tài sản) cho tới thời điểm lập BCTC hợp nhất năm báo cáo.

Ví dụ xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết (trường hợp nhà đầu tư trực tiếp):

Tại ngày 01/01/2004, Công ty A đầu tư vào công ty B dưới hình thức mua cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết (mua 2.000 cổ phiếu, mệnh giá cổ phiếu là 10.000 VND, giá mua là 11.000 VND). Tổng số cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết đang lưu hành của công ty B là 8.000 cổ phiếu (với tổng mệnh giá là 80.000.000 VND), lợi nhuận chưa phân phối lũy kế đến năm 2004 của công ty B là 20.000.000 VND. Tổng lợi nhuận của công ty B trong năm 2004 là 5.000.000 VND. Cuối năm 2004, khi công ty A lập báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A xác định phần lợi nhuận của mình trong công ty liên kết B như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lợi nhuận của} \\ \text{công ty A trong} \\ \text{công ty B} \end{array} = \frac{2.000 \times 10.000}{8.000 \times 10.000 + 20.000.000} \times 100\% \times 5.000.000 = 1.000.000$$

Ví dụ xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết (trường hợp nhà đầu tư gián tiếp):

Công ty A là công ty mẹ của công ty B. Tại ngày 01/01/2004, Công ty B đầu tư vào công ty C dưới hình thức góp vốn bằng tài sản. Nguyên giá của tài sản mang đi góp vốn là 9.000.000 VND, giá trị đánh giá lại của tài sản đem góp vốn theo thoả thuận của công ty B với công ty C là 10.000.000 VND. Tổng vốn chủ sở hữu của công ty C trước thời điểm nhận vốn góp của công ty B là 40.000.000 VND. Tổng lợi nhuận của công ty C trong năm 2004 là 2.500.000 VND. Cuối năm 2004, khi công ty A lập báo cáo tài chính hợp nhất, công ty A xác định phần lợi nhuận của mình trong công ty liên kết C như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Phần lợi nhuận của} \\ \text{công ty A trong} \\ \text{công ty C} \end{array} = \frac{10.000.000}{40.000.000 + 10.000.000} \times 100\% \times 2.500.000 = 500.000$$

+ Trường hợp tỷ lệ vốn góp khác với tỷ lệ phần lợi nhuận được chia hoặc lỗ phải gánh chịu do có thoả thuận khác giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết được xác định căn cứ vào biên bản thoả thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết;

+ Khi xác định các khoản điều chỉnh để ghi vào "Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết" được thực hiện như sau:

* Số phân bổ khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***);

* Số phân bổ khoản chênh lệch nhỏ hơn giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ được ghi bình thường;

* Số phân bổ lợi thế thương mại được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***);

* Số phân bổ lợi thế thương mại âm được ghi bình thường.

b2) - Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết vào báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư

- Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, căn cứ vào kết quả xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ trong công ty liên kết, kế toán ghi:

- Nếu kết quả xác định khoản điều chỉnh là có lãi, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối".

Đồng thời phần lợi nhuận này được ghi tăng khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất

- Nếu kết quả xác định các khoản điều chỉnh là lỗ, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" (chỉ ghi giảm cho đến khi khoản đầu tư này có giá trị bằng không (= 0))

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

Đồng thời phần lỗ này được ghi vào khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

c) Khi vốn chủ sở hữu của công ty liên kết thay đổi nhưng chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của công ty liên kết (như đánh giá lại TSCĐ và các khoản đầu tư, chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ), nhà đầu tư phải điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình trong vốn chủ sở hữu của công ty liên kết sau ngày đầu tư:

c1) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch đánh giá lại tài sản, ghi:

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư điều chỉnh tăng giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản".

- Nếu vốn chủ sở hữu của công ty liên kết giảm do đánh giá lại tài sản, nhà đầu tư điều chỉnh giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty liên kết tương ứng với phần sở hữu của mình, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

c2) Trường hợp vốn chủ sở hữu của công ty liên kết tăng, giảm do chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, nhà đầu tư phải xác định phần sở hữu của mình trong khoản tăng, giảm chênh lệch tỷ giá, ghi:

- Nếu có lãi chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái".

- Nếu có lỗ chênh lệch tỷ giá quy đổi ngoại tệ, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

d) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư

d1) Trường hợp báo cáo tài chính của công ty liên kết không được lập cùng ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải thực hiện điều chỉnh đối với những ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết phát sinh giữa ngày lập báo cáo tài chính của nhà đầu tư và ngày lập báo cáo tài chính của công ty liên kết. Ví dụ như nhà đầu tư mua hoặc bán vật tư, hàng hoá, TSCĐ có giá trị lớn hoặc có các giao dịch tài trợ vốn vay cho công ty liên kết nhưng chưa được phản ánh trên báo cáo tài chính riêng của công ty liên kết.

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết dẫn đến làm tăng phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối".

- Trường hợp các giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết làm giảm phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

Đồng thời phần lợi nhuận hoặc lỗ này phải được ghi vào khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất..

d2) Trường hợp không thể xác định được ảnh hưởng của những sự kiện và giao dịch trọng yếu giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải trình bày lý do và các diễn giải khác trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

đ) Điều chỉnh giá trị khoản đầu tư do nhà đầu tư và công ty liên kết sử dụng các chính sách kế toán khác nhau

Trường hợp có sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán cho các giao dịch và sự kiện tương tự giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhà đầu tư phải điều chỉnh phần lợi nhuận hoặc lỗ của

minh trong công ty liên kết bằng cách chuyển đổi các chính sách kế toán của công ty liên kết về chính sách kế toán của nhà đầu tư. Khoản chênh lệch phát sinh từ việc chuyển đổi chính sách kế toán được điều chỉnh vào giá trị khoản đầu tư, ghi:

+ Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến tăng lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối".

+ Nếu sự khác biệt trong việc áp dụng chính sách kế toán dẫn đến giảm lợi nhuận thuộc sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên kết, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh".

Đồng thời phần tăng, giảm lợi nhuận này phải được phản ánh vào khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Ví dụ về việc xác định và ghi nhận phần sở hữu của nhà đầu tư trong lợi nhuận hoặc lỗ của công ty liên kết sau ngày đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất.

Ngày 01/06/2004, Công ty A mua 40% cổ phần của công ty B (trong trường hợp này công ty A là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty B do đó công ty B là công ty liên kết của công ty A) với giá 140.000 (nghìn đồng).

Tại ngày mua, Công ty B có Bảng cân đối kế toán như sau:

Đơn vị: 1.000đ

	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý
Tiền	10.000	10.000
Các khoản phải thu	40.000	40.000
Hàng tồn kho	80.000	80.000
TSCĐ (Giá trị còn lại)	190.000	270.000
Tổng tài sản	320.000	400.000
Nợ phải trả	70.000	70.000
Vốn chủ sở hữu	250.000	330.000
Tổng nguồn vốn	320.000	400.000

Tại ngày mua, công ty A phải xác định:

- Giá gốc mua khoản đầu tư là: 140.000

- Giá trị ghi sổ của 40% tài sản thuần có thể xác định được là:

$$40\% \times (320.000 - 70.000) = 100.000$$

- Chênh lệch: 40.000

Khoản chênh lệch 40.000 được phân bổ cho các khoản mục có sự chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ:

Khoản mục có chênh lệch	Giá trị ghi sổ	Giá trị hợp lý	Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị hợp lý	40% của số chênh lệch
TSCĐ	190.000	270.000	80.000	32.000

Khoản chênh lệch giữa: $40.000 - 32.000 = 8.000$ là lợi thế thương mại của nhà đầu tư phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết. Hoặc:

Chênh lệch giữa giá gốc mua khoản đầu tư (là 140.000) với 40% của tài sản thuần có thể xác định được theo giá trị hợp lý ($(400.000 - 70.000) \times 40\% = 132.000$) là 8.000. Khoản chênh lệch này là lợi thế thương mại.

Các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá trị hợp lý của TSCĐ và lợi thế thương mại xác định được tại thời điểm mua khoản đầu tư cần phải được phân bổ dần và điều chỉnh khi xác định và ghi nhận phần lợi nhuận hoặc lỗ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất hàng năm. Thời gian khấu hao TSCĐ hoặc phân bổ lợi thế thương mại cần phải căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của từng TSCĐ và quy định hiện hành về phân bổ lợi thế thương mại.

Giả sử:

TSCĐ khấu hao là 10 năm;

Lợi thế thương mại phân bổ trong 20 năm.

Cuối năm, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, Công ty A phân bổ khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ và phân bổ lợi thế thương mại như sau:

Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh**khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết**

Nội dung phân bổ	Tổng số Chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	2004	2005	2006	...
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ	32.000	10 năm	3.200	3.200	3.200	
- Lợi thế thương mại	8.000	20 năm	400	400	400	
Tổng số phân bổ hàng năm			3.600	3.600	3.600	

Giả sử trong năm 2004, công ty B có lợi nhuận sau thuế là 20.000, công ty A phải phản ánh phần lợi nhuận hoặc lỗ của mình trong công ty liên kết trên báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

Phần lợi nhuận hoặc lỗ

của công ty A trong công ty liên kết B = $40\% \times 20.000 = 8.000$

trong năm 2004

Tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận

chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư = $8.000 - 3.600 = 4.400$

trong công ty liên kết A trong năm 2004

Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết**Công ty liên kết B****Năm 2004**

STT	Nội dung điều chỉnh	Năm nay	Năm trước
1	Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết	8.000	
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ	(3.200)	
3	Phân bổ lợi thế thương mại	(400)	
4	Lợi nhuận, cổ tức được chia đã nhận	-	
5	Cộng các khoản điều chỉnh	4.400	

- Sau khi xác định được tổng số điều chỉnh tăng lợi nhuận chưa phân phối và giá gốc khoản đầu tư trong công ty liên kết A trong năm 2004, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh": 4.400

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 4.400.

Đồng thời phần lợi nhuận này được ghi tăng khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

2.2.3. Trình bày khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất

a) Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết được ghi nhận theo giá gốc và các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính và được phản ánh ở khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" - Mã số 252 trong "Bảng Cân đối kế toán hợp nhất".

b) Trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, nhà đầu tư phải trình bày:

- Danh sách các công ty liên kết kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với tỷ lệ (%) phần sở hữu;

- Phương pháp kế toán được sử dụng để kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết trong Báo cáo tài chính hợp nhất.

III. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "THÔNG TIN TÀI CHÍNH VỀ NHỮNG KHOẢN VỐN GÓP LIÊN DOANH"

1. Kế toán hoạt động liên doanh dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh

1.1. Trường hợp liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

1.1.1. Quy định chung

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.

(xem Biểu mẫu số 4 và số 5 đính kèm)

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.

(xem Biểu mẫu số 6 đính kèm)

1.1.2. 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:

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:

c1) 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).

c2) 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

a1) 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,...

a2) 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 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.

1.2. Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát

1.2.1. 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.

1.2.2. Kế toán một số nội dung liên quan đến 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 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 138 - Phải thu khác (1388) (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.

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

2.1. Quy định chung

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.

2.2. Kế toán vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn liên doanh

2.2.1. Đổi tên Tài khoản 222 "Góp vốn liên doanh" thành 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 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.

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 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.

2.2.2. 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 - 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);

b2) Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại phần thu nhập khác tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong liên doanh, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác (Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

b3) Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát đã 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:

c1) 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).

c2) Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại TSCĐ lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại phần thu nhập khác tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong liên doanh, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác (Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

c3) 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 (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát);

Có TK 711 - Thu nhập khác (Phần doanh thu chưa thực hiện được phân bổ cho 1 năm).

c4) 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 - (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn của các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát);

Có TK 711 - Thu nhập khác.

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 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) Hướng dẫn 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 quy định tại điểm (1), mục 2.2.2 nêu trên.

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

b1) 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.

b2) 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).

b3) 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 - Doanh thu chưa thực hiện (Phần lãi tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh).

b4) Khi cơ sở đồng kiểm soát bán tài sản mua từ bên góp vốn cho bên thứ ba độc lập, bên góp vốn liên doanh ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Phần lãi tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh)

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối.

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"

1. Trường hợp dư Có TK 412, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tương ứng với thời gian đã sử dụng của tài sản đưa đi góp vốn liên doanh)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tương ứng với thời gian sử dụng hữu ích còn lại dự kiến của TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh).

2. Trường hợp dư Nợ TK 412, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

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

2.3. Kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh

2.3.1. Nguyên tắc chung

a) Trường hợp bên góp vốn liên doanh có ít nhất một công ty con thì bên liên doanh phải lập báo cáo tài chính hợp nhất. Trong báo cáo tài chính hợp nhất khoản vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (ngoại trừ các trường hợp được quy định tại đoạn 27 và đoạn 28 của chuẩn mực số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh". Khi lập báo cáo tài chính hợp nhất bên góp vốn liên doanh phải điều chỉnh giá trị ghi

sổ của khoản vốn góp liên doanh tương ứng với phần lợi nhuận (hoặc lỗ) sau thuế TNDN thuộc lợi ích của bên góp vốn trong kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở đồng kiểm soát. Nguyên tắc xác định và phương pháp ghi nhận phần lợi nhuận (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác theo phương pháp vốn chủ sở hữu được thực hiện tương tự như quy định khi lập báo cáo tài chính hợp nhất đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết.

b) Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh và chưa bán loại tài sản này cho một bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh không phải hạch toán phần lãi của mình tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

c) Giá trị phần lợi nhuận (hoặc lỗ) của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sau khi xác định được, thực hiện điều chỉnh vào Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

d) Đối với những thay đổi trong nguồn vốn chủ sở hữu của cơ sở đồng kiểm soát mà chưa được phản ánh trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán phải xác định phần sở hữu của mình tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh để điều chỉnh giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

2.3.2. Phương pháp kế toán khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của bên góp vốn liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu

a) Điều chỉnh phần lợi nhuận (hoặc lỗ) trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác đã ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất từ các năm trước kể từ sau ngày mua khoản đầu tư:

a1) Đối với phần lợi nhuận đã ghi nhận, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối"

a2) Đối với phần lỗ đã ghi nhận, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

a3) Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) do đánh giá lại tài sản (nếu có) ghi:

+ Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

a4) Đối với phần điều chỉnh tăng (giảm) chênh lệch tỷ giá hối đoái, ghi:

+ Nếu điều chỉnh tăng, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

+ Nếu điều chỉnh giảm, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

b) Xác định và điều chỉnh phần lợi nhuận (hoặc lỗ) trong năm báo cáo tương ứng với phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

b1) Xác định phần lợi nhuận (hoặc lỗ) trong năm báo cáo của bên góp vốn liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

- Căn cứ vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong năm báo cáo của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định phần lợi nhuận (hoặc lỗ) thuộc lợi ích của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

- Phương pháp xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong năm báo cáo trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thực hiện tương tự như quy định đối với xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ của nhà đầu tư trong công ty liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

b2) Ghi nhận khoản điều chỉnh phần lợi nhuận (hoặc lỗ) trong kỳ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và các khoản điều chỉnh khác vào báo cáo tài chính hợp nhất:

- Trường hợp cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hoạt động có lãi, căn cứ vào số lợi nhuận sau khi xác định được thuộc phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh, kế toán phản ánh:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" (Phần lợi nhuận tương ứng với sở hữu của bên góp vốn liên doanh)

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" (Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất)

* Đồng thời phần lợi nhuận này được ghi vào khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất năm báo cáo.

- Trường hợp cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hoạt động bị lỗ, căn cứ vào số lỗ sau khi xác định được thuộc phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh, kế toán phản ánh:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" (Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất)

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" (Phần lỗ tương ứng với sở hữu của bên góp vốn liên doanh)

* Đồng thời phần lỗ này được ghi vào khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

c) Xác định và điều chỉnh phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh đối với các khoản thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả kinh doanh của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

c1) Trường hợp vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng, giảm do đánh giá lại tài sản:

- Nếu vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng do đánh giá lại tài sản, bên góp vốn liên doanh, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

- Nếu nguồn vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát giảm do đánh giá lại tài sản, bên góp vốn liên doanh, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

c2) Trường hợp vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng, giảm do đánh giá chênh lệch tỷ giá hối đoái:

- Nếu vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng do chênh lệch tỷ giá hối đoái, bên góp vốn liên doanh, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

Tăng khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

- Nếu vốn chủ sở hữu của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát giảm do chênh lệch tỷ giá hối đoái, bên góp vốn liên doanh, ghi:

Giảm khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh"

c3) Trường hợp cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát áp dụng chính sách kế toán khác với chính sách kế toán của bên góp vốn liên doanh cho những giao dịch và sự kiện tương tự thì trước khi xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ thuộc lợi ích của bên liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, bên góp vốn liên doanh phải thực hiện những điều chỉnh thích hợp phần lợi nhuận hoặc lỗ của mình trong liên doanh và phản ánh giá trị các khoản cần điều chỉnh như sau:

- Trường hợp các khoản điều chỉnh dẫn đến lãi của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh";

Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" (Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

- Trường hợp các khoản điều chỉnh dẫn đến lỗ của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" (Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất)

Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" (Trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất)

2.3.3. Trình bày khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát trong Báo cáo tài chính hợp nhất

a) Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo giá gốc và các khoản điều chỉnh vào cuối mỗi năm tài chính được phản ánh ở khoản mục: "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" - Mã số 252 trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

b) Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát xác định được vào cuối mỗi năm tài chính khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu được phản ánh ở khoản mục "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

c) Trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất, doanh nghiệp phải trình bày:

+ "Tổng giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên", trừ khi khả năng lỗ là thấp và tồn tại biệt lập với giá trị của các khoản nợ ngẫu nhiên khác, gồm: Bất kỳ khoản nợ ngẫu nhiên mà bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu liên quan đến với phần vốn của bên góp vốn liên doanh góp vào liên doanh và phần mà bên góp vốn liên doanh cùng phải gánh chịu với các bên góp vốn liên doanh khác từ mỗi khoản nợ ngẫu nhiên; Phần của các khoản nợ ngẫu nhiên của liên doanh mà bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên; Các khoản nợ ngẫu nhiên phát sinh do bên góp vốn liên doanh phải chịu trách nhiệm một cách ngẫu nhiên đối với các khoản nợ của các bên góp vốn liên doanh khác trong liên doanh.

+ Trình bày riêng biệt "Tổng giá trị của các khoản cam kết" sau đây theo phần vốn góp vào liên doanh của bên góp vốn liên doanh với các khoản cam kết khác: Bất kỳ khoản cam kết về tiền vốn nào của bên góp vốn liên doanh liên quan đến phần vốn góp của họ trong liên doanh và phần bên góp vốn liên doanh phải gánh chịu trong cam kết về tiền vốn với các bên góp vốn liên doanh khác; phần cam kết về tiền vốn của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

+ Trình bày chi tiết các khoản vốn góp trong các liên doanh quan trọng mà bên góp vốn liên doanh tham gia.

d) Bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin bổ sung sau :

- Danh sách các công ty liên doanh; kèm theo các thông tin về phần sở hữu và tỷ lệ (%) quyền biểu quyết, nếu tỷ lệ này khác với phần sở hữu; và

- Nếu bên góp vốn liên doanh không thực hiện được việc điều chỉnh các khoản chênh lệch phát sinh do sử dụng báo cáo tài chính của công ty liên doanh được lập khác ngày với báo cáo tài chính của nhà đầu tư hoặc nhà đầu tư và công ty liên doanh áp dụng các chính sách kế toán khác nhau cho các giao dịch và sự kiện tương tự thì phải thuyết minh điều này trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

2.4. Kế toán khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của nhà đầu tư

2.4.1. Nguyên tắc chung

- Trường hợp nhà đầu tư góp vốn vào liên doanh dưới hình thức cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát nhưng không có quyền đồng kiểm soát (nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết trong liên doanh) phải hạch toán phần vốn góp liên doanh vào TK 228 "Đầu tư dài hạn khác" theo giá gốc.

- Trường hợp nhà đầu tư góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và có ảnh hưởng đáng kể (nắm giữ trên 20 % quyền biểu quyết) trong liên doanh thì được hạch toán theo Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" và hướng dẫn tại Phần II Thông tư này.

2.4.2. Kế toán phần vốn góp liên doanh trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát nhưng nhà đầu tư không có quyền đồng kiểm soát và không có ảnh hưởng đáng kể

a) *Tài khoản kế toán sử dụng:*

Kế toán phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát nhưng nhà đầu tư không có quyền kiểm soát và không có ảnh hưởng đáng kể được phản ánh trên Tài khoản 228 "Đầu tư dài hạn khác".

b) *Phương pháp kế toán các khoản vốn góp vào liên doanh của nhà đầu tư:*

- Khi góp vốn vào liên doanh, nhà đầu tư căn cứ vào số vốn thực tế góp, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 111, 112,...

- Các chi phí phát sinh trong quá trình nắm giữ khoản vốn góp vào liên doanh, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331,...

- Cổ tức, lợi nhuận được chia từ liên doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi nhà đầu tư góp thêm vốn vào liên doanh và trở thành một bên góp vốn có quyền đồng kiểm soát trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 111, 112,...

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác.

- Khi nhà đầu tư góp thêm vốn vào liên doanh và có ảnh hưởng đáng kể trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112,...

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác.

- Khi nhà đầu tư thanh lý phần vốn góp đầu tư trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

+ Trường hợp thanh lý có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

+ Trường hợp thanh lý bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác.

Ví dụ về việc lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất đối với các khoản vốn góp liên doanh (đơn vị tính 1000 đồng):

Ngày 31/12/2004 tại Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ có tình hình tài chính như sau:

Tài sản		Nguồn vốn	
Tiền:	200.000	Phải trả người bán	300.000
Phải thu khách hàng:	400.000	Các khoản phải trả, phải nộp khác:	200.000
Tài sản ngắn hạn khác:	100.000	Nợ dài hạn:	300.000
Tài sản cố định	1.000.000	Vốn đầu tư của chủ sở hữu:	1.200.000
Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh:	400.000	Chênh lệch tỷ giá:	20.000
Tài sản dài hạn khác:	300.000	Lợi nhuận chưa phân phối:	180.000
		Quỹ khác:	200.000
Tổng cộng tài sản:	2.400.000	Tổng cộng nguồn vốn:	2.400.000

Ngày 31/12/2004 tại Công ty Liên doanh sản xuất bao bì Bình Minh có tình hình tài chính như sau:

Tài sản		Nguồn vốn	
Tiền:	100.000	Phải trả người bán	100.000
Phải thu khách hàng:	50.000	Các khoản phải trả, phải nộp khác:	50.000
Tài sản ngắn hạn khác:	150.000	Nợ dài hạn:	150.000
Tài sản cố định	400.000	Vốn đầu tư của chủ sở hữu:	500.000
Tài sản dài hạn khác:	300.000	Chênh lệch tỷ giá:	10.000
		Lợi nhuận chưa phân phối:	100.000

		Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu:	90.000
Tổng cộng tài sản:	1.000.000	Tổng cộng nguồn vốn:	1.000.000

Ngày 31/12/2004 tại Công ty Liên doanh xuất, nhập khẩu xi măng Hồng Mai có tình hình tài chính như sau:

Tài sản		Nguồn vốn	
Tiền:	50.000	Phải trả người bán	50.000
Phải thu khách hàng:	50.000	Các khoản phải trả, phải nộp khác khác:	100.000
Tài sản ngắn hạn khác:	150.000	Nợ dài hạn:	50.000
Tài sản cố định	300.000	Vốn đầu tư của chủ sở hữu:	300.000
Tài sản dài hạn khác:	50.000	Chênh lệch tỷ giá:	10.000
		Lợi nhuận chưa phân phối:	50.000
		Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu:	40.000
Tổng cộng tài sản:	600.000	Tổng cộng nguồn vốn:	600.000

Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ đầu tư vào 2 cơ sở đồng kiểm soát trên với tỷ lệ vốn góp là 50%.

Thông tin bổ sung trong năm 2004, như sau:

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty Liên doanh sản xuất bao bì Bình Minh cho thấy trong năm 2004 Công ty này có lợi nhuận sau thuế là 90.000.

- Bên góp vốn liên doanh đã nhất trí chia lợi nhuận trong năm là 40.000 (mỗi bên là 20.000). Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ đã hạch toán vào thu nhập hoạt động tài chính 20.000 và thực nhận số lợi nhuận từ cơ sở đồng kiểm soát này là 10.000.

- Công ty Liên doanh sản xuất bao bì Bình Minh ghi nhận một khoản chênh lệch tỷ giá là 10.000 từ các giao dịch kinh tế phát sinh trong năm.

- Báo cáo của Công ty Liên doanh xuất, nhập khẩu xi măng Hồng Mai có niên độ kế toán kết thúc trước Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ là 6 tháng. Trong năm 2004 Công ty Liên doanh xuất, nhập khẩu xi măng Hồng Mai có lãi 40.000. Trong thời gian sau khi lập báo cáo tài chính 2 tháng, Công ty này thực hiện một hợp đồng và bị lỗ 30.000.

- Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ có một khoản đầu tư vào Công ty cổ phần bê tông đúc sẵn Thanh Trì.

Trong trường hợp này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất khoản mục đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh của Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ được điều chỉnh như sau:

1. Xác định phần lợi ích tương ứng của Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ từ kết quả hoạt động kinh doanh năm 2004 trong Công ty Liên doanh sản xuất bao bì Bình Minh là: $50\% \times 90.000 = 45.000$

2. Trừ đi lợi nhuận đã thông báo từ liên doanh: $45.000 - 20.000 = 25.000$

3. Phản ánh lợi nhuận trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

+ Ghi tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh": 25.000

+ Ghi tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 25.000

4. Phản ánh phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh đối với các khoản thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu nhưng không được phản ánh trên Báo cáo kết quả kinh doanh:

+ Tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh": 10.000

+ Tăng khoản mục "Chênh lệch tỷ giá hối đoái": 10.000

5. Xác định phần lợi ích tương ứng của Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ từ kết quả hoạt động kinh doanh năm 2004 trong Công ty Liên doanh xuất, nhập khẩu xi măng Hồng Mai là: $50\% \times 40.000 = 20.000$

6. Phản ánh lợi nhuận trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

+ Ghi tăng khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh": 20.000

+ Ghi tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 20.000

7. Điều chỉnh ảnh hưởng do việc áp dụng chính sách kế toán khác (kết thúc kỳ kế toán năm sớm hơn 6 tháng) của Công ty Liên doanh xuất, nhập khẩu xi măng Hồng Mai là:

$$50\% \times 30.000 = 15.000$$

+ Ghi giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 15.000

+ Ghi giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh": 15.000

Kết quả sau khi điều chỉnh:

+ Khoản mục Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh: $400.000 + 25.000 + 10.000 + 20.000 - 15.000 = 440.000$.

+ Khoản mục Chênh lệch tỷ giá hối đoái: $20.000 + 10.000 = 30.000$.

+ Khoản mục Lợi nhuận chưa phân phối: $180.000 + 25.000 + 20.000 - 15.000 = 210.000$.

Ngày 31/12/2004 Báo cáo tài chính hợp nhất do Công ty cổ phần sản xuất xi măng Sao Đỏ lập đối với các khoản đầu tư vào công ty liên doanh như sau (không xét đến khoản đầu tư vào Công ty cổ phần bê tông đúc sẵn Thanh Trì và các nội dung khác):

Tài sản		Nguồn vốn	
Tiền:	200.000	Phải trả người bán	300.000
Phải thu khách hàng:	400.000	Các khoản phải trả, phải nộp khác:	200.000
Tài sản ngắn hạn khác:	100.000	Nợ dài hạn:	300.000
Tài sản cố định	1.000.000	Vốn đầu tư của chủ sở hữu:	1.200.000
Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh:	440.000	Chênh lệch tỷ giá:	30.000
Tài sản dài hạn khác:	300.000	Lợi nhuận chưa phân phối:	210.000
		Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu:	200.000
Tổng cộng tài sản:	2.440.000	Tổng cộng nguồn vốn:	2.440.000

IV. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH"

1. Quy định chung

1.1. Trong Thông tư này chỉ quy định và hướng dẫn các yêu cầu chung về kết cấu, nội dung và nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính doanh nghiệp liên quan đến những nội dung bổ sung, sửa đổi theo Chuẩn mực số 21 "Trình bày báo cáo tài chính", không nhắc lại những vấn đề đã được quy định tại Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 và các Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày 09/10/2002 "Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính", và Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 4/11/2003 "Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính", mà không trái với quy định của Chuẩn mực kế toán số 21 và Thông tư này.

1.2. Những quy định và hướng dẫn này được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính năm và báo cáo tài chính giữa niên độ đầy đủ của tất cả các loại hình doanh nghiệp. Riêng đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ vẫn tuân thủ các quy định chung tại phần này và những quy định, hướng dẫn cụ thể phù hợp với loại hình doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Thông tư này không áp dụng cho việc lập và trình bày thông tin tài chính tóm lược giữa niên độ. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của các ngân hàng, và tổ chức tài chính tương tự được quy định bổ sung ở Chuẩn mực kế toán số 22 "Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự".

1.3. Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp gồm:

- Bảng cân đối kế toán Mẫu số B 01 - DN
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh Mẫu số B 02 - DN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ Mẫu số B 03 - DN
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính Mẫu số B 09 - DN

1.4. Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

Tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế đều phải lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của Luật kế toán, Chuẩn mực kế toán số 21, chế độ kế toán hiện hành và hướng dẫn tại Thông tư này.

1.5. Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính doanh nghiệp phải tuân thủ các yêu cầu đã được quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính", gồm:

+ Trung thực và hợp lý;

+ Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với quy định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin thích hợp với nhu cầu ra các quyết định kinh tế của người sử dụng và cung cấp được các thông tin đáng tin cậy, khi:

- Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;

- Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;

- Trình bày khách quan, không thiên vị;

- Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;

- Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

1.6. Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ sáu (06) nguyên tắc đã được quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính, gồm:

a) Hoạt động liên tục;

b) Cơ sở dồn tích;

c) Nhất quán;

d) Trọng yếu và tập hợp;

e) Bù trừ;

f) Có thể so sánh.

Các nguyên tắc a, b, c, d được thực hiện như quy định trong Chuẩn mực số 21. Thông tư này hướng dẫn nguyên tắc e, f cụ thể như sau:

1. Nguyên tắc bù trừ

a) Bù trừ tài sản và nợ phải trả:

Khi ghi nhận các giao dịch kinh tế và các sự kiện để lập và trình bày báo cáo tài chính không được bù trừ tài sản và công nợ, mà phải trình bày riêng biệt tất cả các khoản mục tài sản và công nợ trên báo cáo tài chính.

b) Bù trừ doanh thu, thu nhập khác và chi phí:

+ Được bù trừ theo quy định tại một chuẩn mực kế toán khác;

+ Một số giao dịch ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp thì được bù trừ khi ghi nhận giao dịch và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ:

- Đối với hoạt động kinh doanh chứng khoán ngắn hạn:

Lãi (lỗ) bán chứng khoán = Thu bán chứng khoán - Giá gốc chứng khoán

- Đối với hoạt động kinh doanh ngoại tệ:

Lãi (lỗ) mua, bán ngoại tệ = Thu bán ngoại tệ - Giá mua ngoại tệ

Các khoản mục được bù trừ được trình bày: Số lãi (hoặc lỗ thuần).

2. Nguyên tắc có thể so sánh

Theo nguyên tắc có thể so sánh giữa các kỳ kế toán, trong các báo cáo tài chính như: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ phải trình bày các số liệu để so sánh, cụ thể:

- Đối với Bảng cân đối kế toán:

+ Bảng cân đối kế toán năm phải trình bày số liệu so sánh theo từng chỉ tiêu tương ứng được lập vào cuối kỳ kế toán năm trước gần nhất (Số đầu năm);

+ Bảng cân đối kế toán quý phải trình bày số liệu so sánh từng chỉ tiêu tương ứng được lập vào cuối kỳ kế toán năm trước gần nhất (Số đầu năm).

- Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:

+ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm phải trình bày số liệu so sánh theo từng chỉ tiêu tương ứng được lập cho kỳ kế toán năm trước gần nhất (Năm trước);

+ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo kỳ kế toán quý phải trình bày số liệu của quý báo cáo và số lũy kế từ đầu năm đến ngày lập báo cáo tài chính quý và có thể có số liệu so sánh theo từng chỉ tiêu của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh quý cùng kỳ năm trước (Quý này năm trước).

- Đối với Báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm phải trình bày số liệu so sánh theo từng chỉ tiêu tương ứng được lập cho kỳ kế toán năm trước gần nhất (Năm trước);

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ quý phải trình bày số lũy kế từ đầu năm đến ngày lập báo cáo tài chính quý và có thể có số liệu so sánh theo từng chỉ tiêu của báo cáo lưu chuyển tiền tệ quý cùng kỳ năm trước (Quý này năm trước).

Để bảo đảm nguyên tắc so sánh, số liệu "Năm trước" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải được điều chỉnh lại số liệu trong các trường hợp:

- Năm báo cáo áp dụng chính sách kế toán khác với năm trước;

- Năm báo cáo phân loại chỉ tiêu báo cáo khác với năm trước;

- Kỳ kế toán "Năm báo cáo" dài hoặc ngắn hơn kỳ kế toán năm trước.

Ngoài ra, trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính còn phải trình bày rõ lý do của sự thay đổi trên để người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính.

1.7. Kỳ báo cáo

- Báo cáo tài chính của tất cả các loại hình doanh nghiệp phải được lập cho từng kỳ kế toán năm. Riêng đối với các doanh nghiệp Nhà nước ngoài báo cáo tài chính năm còn phải lập báo cáo tài chính quý. Các doanh nghiệp còn có thể lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán khác theo yêu cầu của pháp luật, của công ty mẹ hoặc của chủ sở hữu.

- Các doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán năm là năm dương lịch hoặc kỳ kế toán năm là 12 tháng tròn sau khi thông báo cho cơ quan thuế. Trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp được phép thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập báo cáo tài chính cho một niên độ kế toán có thể dài hơn hoặc ngắn hơn một năm dương lịch nhưng không được vượt quá 15 tháng. Trường hợp này doanh nghiệp phải nêu rõ trong phần "VII - Những thông tin khác" của Bản thuyết minh báo cáo tài chính:

+ Lý do phải thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm;

+ Các thông tin so sánh: "Số đầu năm", "Năm trước" nhằm để so sánh được trình bày trong Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh Báo cáo tài chính có liên quan, trong trường hợp này phải được điều chỉnh cho phù hợp với kỳ báo cáo của niên độ báo cáo thì mới có giá trị so sánh. Nếu không thể điều chỉnh số liệu năm trước thì không thể so sánh với số liệu của niên độ báo cáo.

2. Hướng dẫn lập và trình bày báo cáo tài chính

2.1. Những thông tin chung về doanh nghiệp

Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin chung sau đây:

a) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp báo cáo;

b) Nêu rõ báo cáo tài chính này là báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp hay báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn;

c) Ngày kết thúc niên độ kế toán hoặc kỳ báo cáo tùy theo từng báo cáo tài chính;

d) Ngày lập báo cáo tài chính;

đ) Đơn vị tiền tệ dùng để lập báo cáo tài chính.

2.2. Lập và trình bày Bảng cân đối kế toán

2.2.1. Nguyên tắc lập và trình bày Bảng cân đối kế toán

Theo quy định tại Chuẩn mực số 21 "Trình bày báo cáo tài chính" từ đoạn 15 đến đoạn 32, khi lập và trình bày Bảng cân đối kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc chung về lập và trình bày báo cáo tài chính, nhưng không được áp dụng "Nguyên tắc bù trừ".

Ngoài ra, trên Bảng cân đối kế toán, các khoản mục tài sản và nợ phải trả phải được trình bày riêng biệt thành ngắn hạn và dài hạn, tùy theo thời hạn của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp, cụ thể như sau:

a) Đối với doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh bình thường trong vòng 12 tháng, thì tài sản và nợ phải trả được phân thành ngắn hạn và dài hạn theo điều kiện sau:

+ Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán trong vòng 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, được xếp vào loại ngắn hạn;

+ Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán sau 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, được xếp vào loại dài hạn.

b) Đối với doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh bình thường dài hơn 12 tháng, thì tài sản và nợ phải trả được phân thành ngắn hạn và dài hạn theo điều kiện sau:

+ Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán trong vòng một chu kỳ kinh doanh bình thường, được xếp vào loại ngắn hạn;

+ Tài sản và Nợ phải trả được thu hồi hay thanh toán trong thời gian dài hơn một chu kỳ kinh doanh bình thường, được xếp vào loại dài hạn.

c) Đối với các doanh nghiệp do tính chất hoạt động không thể dựa vào chu kỳ kinh doanh để phân biệt giữa ngắn hạn và dài hạn, thì các tài sản và nợ phải trả được trình bày theo tính thanh khoản giảm dần.

2.2.2. Kết cấu và nội dung Bảng cân đối kế toán

Căn cứ vào các nguyên tắc trình bày nêu trên, Bảng cân đối kế toán gồm tối thiểu các khoản mục chủ yếu và được sắp xếp theo kết cấu quy định tại Mẫu số B 01 - DN kèm theo Thông tư này.

(xem Biểu mẫu số 7 đính kèm)

2.2.3. Nội dung và phương pháp lập một số chỉ tiêu bổ sung và sửa đổi trong Bảng cân đối kế toán

Phần TÀI SẢN

A. TÀI SẢN NGẮN HẠN (Mã số 100)

Tài sản ngắn hạn là tiền, các khoản tương đương tiền và các tài sản khác có thể chuyển đổi thành tiền, hoặc có thể bán hay sử dụng trong vòng một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp.

Tài sản ngắn hạn phản ánh tổng giá trị tiền, các khoản tương đương tiền và các tài sản ngắn hạn khác có đến thời điểm báo cáo, gồm: Tiền, các khoản tương đương tiền, các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, các khoản phải thu, hàng tồn kho và tài sản ngắn hạn khác.

Mã số 100 = Mã số 110 + Mã số 120 + Mã số 130 + Mã số 140 + Mã số 150

I. Tiền và các khoản tương đương tiền (Mã số 110)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng hợp toàn bộ số tiền hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo, gồm: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển và các khoản tương đương tiền.

Mã số 110 = Mã số 111 + Mã số 112

1. Tiền (Mã số 111):

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ số tiền hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo, gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Tiền" là tổng số dư Nợ của các Tài khoản 111 "Tiền mặt", 112 "Tiền gửi ngân hàng" và 113 "Tiền đang chuyển" trên Sổ Cái.

2. Các khoản tương đương tiền (Mã số 112):

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong chuyển đổi thành tiền kể từ ngày mua khoản đầu tư đó tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chi tiết số dư Nợ cuối kỳ kế toán của Tài khoản 121 "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" trên Sổ Cái, gồm: chi tiết kỳ phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc... có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua.

II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn (Mã số 120)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị của các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn (sau khi đã trừ đi dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn), bao gồm đầu tư chứng khoán ngắn hạn, cho vay ngắn hạn và đầu tư ngắn hạn khác. Các khoản đầu tư ngắn hạn được phản ánh trong mục này là các khoản đầu tư có thời hạn thu hồi vốn dưới 1 năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh, không bao gồm các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua khoản đầu tư đó tại thời điểm báo cáo đã được tính vào chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền".

Mã số 120 = Mã số 121 + Mã số 129

1. Đầu tư ngắn hạn (Mã số 121):

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của các Tài khoản 121 "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" và 128 "Đầu tư ngắn hạn khác" trên Sổ Cái sau khi trừ đi các khoản đầu tư ngắn hạn đã được tính vào chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền".

III. Các khoản phải thu (Mã số 130)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu khách hàng, khoản trả trước cho người bán, phải thu nội bộ, phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng, và các khoản phải thu khác tại thời điểm báo cáo có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán dưới 1 năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh (sau khi trừ đi dự phòng phải thu khó đòi).

Mã số 130 = Mã số 131 + Mã số 132 + Mã số 133 + Mã số 134 + Mã số 138 + Mã số 139.

1. Các khoản phải thu khác (Mã số 138):

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu khác từ các đối tượng liên quan, các khoản tạm ứng, các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Các khoản phải thu khác" là tổng số dư Nợ của các Tài khoản 138, 338, 141, 144, theo chi tiết từng đối tượng phải thu trên sổ kế toán chi tiết.

IV. Hàng tồn kho (Mã số 140)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ trị giá hiện có các loại hàng tồn kho dự trữ cho quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp (sau khi trừ đi dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đến thời điểm báo cáo.

Mã số 140 = Mã số 141 + Mã số 149.

1. Hàng tồn kho (Mã số 141)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Hàng tồn kho" là tổng số dư Nợ của các Tài khoản 151 "Hàng mua đang đi trên đường", 152 "Nguyên liệu, vật liệu", 153 "Công cụ, dụng cụ", 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang", 155 "Thành phẩm", 156 "Hàng hóa" và 157 "Hàng gửi đi bán" trên Sổ Cái.

V. Tài sản ngắn hạn khác (Mã số 150)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng các khoản chi phí trả trước ngắn hạn, các khoản thuế phải thu và tài sản ngắn hạn khác tại thời điểm báo cáo.

Mã số 150 = Mã số 151 + Mã số 152 + Mã số 158

1. Các khoản thuế phải thu (Mã số 152):

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản thuế GTGT còn được khấu trừ và khoản thuế nộp thừa cho Nhà nước tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Các khoản thuế phải thu" căn cứ vào số dư Nợ Tài khoản 133 "Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ" và chi tiết số dư Nợ Tài khoản 333 "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước" trên Sổ Cái.

2. Tài sản ngắn hạn khác (Mã số 158)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị tài sản thiếu chờ xử lý và các tài sản ngắn hạn khác tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Tài sản ngắn hạn khác" căn cứ vào số dư Nợ Tài khoản 1381 "Tài sản thiếu chờ xử lý" trên Sổ Cái.

B. TÀI SẢN DÀI HẠN

Chỉ tiêu này phản ánh trị giá các loại tài sản không được phản ánh trong chỉ tiêu tài sản ngắn hạn.

Tài sản dài hạn phản ánh tổng giá trị các khoản phải thu dài hạn, tài sản cố định, bất động sản đầu tư và các tài sản dài hạn khác có đến thời điểm báo cáo, bao gồm: các khoản phải thu dài hạn, tài sản cố định, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.

Mã số 200 = Mã số 210 + Mã số 220 + Mã số 240 + Mã số 250 + Mã số 260

I. Các khoản phải thu dài hạn (Mã số 210)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu dài hạn của khách hàng, phải thu nội bộ dài hạn, và các khoản phải thu dài hạn khác tại thời điểm báo cáo có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán trên 1 năm (sau khi trừ đi dự phòng phải thu khó đòi).

1. Phải thu dài hạn của khách hàng (Mã số 211):

Phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng được xếp vào loại tài sản dài hạn tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Phải thu dài hạn của khách hàng" căn cứ vào chi tiết số dư Nợ của Tài khoản 131 "Phải thu của khách hàng", mở chi tiết theo từng khách hàng đối với các khoản phải thu của khách hàng được xếp vào loại tài sản dài hạn.

2. Phải thu nội bộ dài hạn (Mã số 212):

Phản ánh số vốn kinh doanh đã giao cho các đơn vị trực thuộc và các khoản phải thu nội bộ dài hạn khác.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Phải thu nội bộ dài hạn khác" là số dư Nợ của Tài khoản 1361 "Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc" trên Sổ Cái và chi tiết số dư Nợ của Tài khoản 1368 "Phải thu nội bộ khác" đối với các khoản phải thu nội bộ được xếp vào loại tài sản dài hạn.

3. Phải thu dài hạn khác (Mã số 213):

Phản ánh các khoản phải thu khác từ các đối tượng có liên quan được xếp vào loại tài sản dài hạn, và các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Các khoản phải thu dài hạn khác" là chi tiết số dư Nợ của các Tài khoản 138, 338, 244, trên Sổ Cái.

II. Tài sản cố định (Mã số 220)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại (nguyên giá trừ đi giá trị hao mòn lũy kế) của các loại tài sản cố định và bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo.

Mã số 220 = Mã số 221 + Mã số 224 + Mã số 227 + Mã số 230

1. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang (Mã số 230)

Phản ánh toàn bộ giá trị tài sản cố định đang mua sắm, chi phí đầu tư xây dựng, chi phí sửa chữa lớn TSCĐ dở dang hoặc đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao hoặc đưa vào sử dụng.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Chi phí xây dựng cơ bản dở dang" là số dư Nợ của Tài khoản 241 "Xây dựng cơ bản dở dang" trên Sổ Cái.

III. Bất động sản đầu tư (Mã số 240)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo.

Mã số 240 = Mã số 241 - Mã số 242

1.1. Nguyên giá (Mã số 241)

Phản ánh toàn bộ nguyên giá của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để phản ánh vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của Tài khoản 217 "Bất động sản đầu tư", trên Sổ Cái.

1.2. Giá trị hao mòn lũy kế (Mã số 242)

Phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn lũy kế của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn: (...).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Giá trị hao mòn lũy kế" là số dư Có của Tài khoản 2147 "Hao mòn bất động sản đầu tư" trên Sổ Cái.

IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn (Mã số 250)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản đầu tư tài chính dài hạn tại thời điểm báo cáo như: đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh, đầu tư dài hạn khác...

Mã số 250 = Mã số 251 + Mã số 252 + Mã số 258 + Mã số 259

1. Đầu tư vào công ty con (Mã số 251)

Phản ánh giá trị các khoản đầu tư vào công ty con tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Đầu tư vào công ty con" là số dư Nợ của Tài khoản 221 "Đầu tư vào công ty con" trên Sổ Cái.

2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh (Mã số 252)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết và vốn góp liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh" là tổng số dư Nợ của các Tài khoản 223 "Đầu tư vào công ty liên kết", và 222 "Vốn góp liên doanh", trên Sổ Cái.

V. Tài sản dài hạn khác (Mã số 260)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng số chi phí trả trước dài hạn nhưng chưa phân bổ vào chi phí sản xuất, kinh doanh đến cuối kỳ báo cáo, tài sản thuế thu nhập hoãn lại, và tài sản dài hạn khác, tại thời điểm báo cáo.

Mã số 260 = Mã số 261 + Mã số 262 + Mã số 268

1. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Mã số 262):

Nội dung và phương pháp lập chỉ tiêu này được thực hiện theo chuẩn mực kế toán và hướng dẫn kế toán thực hiện chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

2. Tài sản dài hạn khác (Mã số 268):

Phản ánh giá trị các tài sản dài hạn khác ngoài các tài sản dài hạn đã nêu trên.

Phần NGUỒN VỐN

A. NỢ PHẢI TRẢ (Mã số 300)

Mã số 300 = Mã số 310 + Mã số 320

I. Nợ ngắn hạn (Mã số 310)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ còn phải trả có thời hạn thanh toán dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ kinh doanh, và giá trị các khoản chi phí phải trả, tài sản thừa chờ xử lý, các khoản nhận ký quỹ, ký cược dài hạn tại thời điểm báo cáo.

Mã số 310 = Mã số 311 + Mã số 312 + Mã số 313 + Mã số 314 + Mã số 315 + Mã số 316 + Mã số 317 + Mã số 318 + Mã số 319

1. Các khoản phải trả, phải nộp khác (Mã số 319)

Phản ánh các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác ngoài các khoản nợ phải trả đã được phản ánh trong các chỉ tiêu trước đó, bao gồm các khoản nhận ký quỹ, ký cược dài hạn và quỹ quản lý của cấp trên.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Các khoản phải trả, phải nộp khác" là tổng số dư Có của các Tài khoản 338 "Phải trả, phải nộp khác", Tài khoản 138 "Phải thu khác", Tài khoản 344 "Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn", Tài khoản 451 "Quỹ quản lý của cấp trên" trên Sổ Cái (không bao gồm các khoản phải trả, phải nộp khác được xếp vào loại nợ phải trả dài hạn).

II. Nợ dài hạn (Mã số 320)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ dài hạn của doanh nghiệp bao gồm những khoản nợ có thời hạn thanh toán trên một năm hoặc trên một chu kỳ kinh doanh, khoản phải trả người bán, phải trả nội bộ, các khoản phải trả dài hạn khác, vay và nợ dài hạn và thuế thu nhập hoãn lại phải trả tại thời điểm báo cáo.

Mã số 320 = Mã số 321 + Mã số 322 + mã số 323 + Mã số 324 + Mã số 325

1. Phải trả dài hạn người bán (Mã số 321):

Phản ánh số tiền phải trả cho người bán được xếp vào loại nợ dài hạn tại thời điểm báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Phải trả dài hạn người bán" căn cứ vào chi tiết số dư Có của Tài khoản 331 "Phải trả cho người bán", mở theo từng người bán đối với các khoản phải trả cho người bán được xếp vào loại nợ dài hạn.

2. Phải trả dài hạn nội bộ (Mã số 322):

Phản ánh các khoản nợ phải trả dài hạn nội bộ, bao gồm các khoản vốn đã nhận, đã vay của đơn vị chính và các khoản vay nợ lẫn nhau giữa các đơn vị trực thuộc trong doanh nghiệp.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Phải trả nội bộ dài hạn" căn cứ vào chi tiết số dư Có của Tài khoản 336 "Phải trả nội bộ" đối với các khoản phải trả nội bộ được xếp vào loại Nợ dài hạn.

3. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Mã số 325):

Nội dung và phương pháp lập chỉ tiêu này được thực hiện theo chuẩn mực kế toán và hướng dẫn kế toán thực hiện chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp".

B. VỐN CHỦ SỞ HỮU (Mã số 400)

Mã số 400 = Mã số 410 + Mã số 420

I. Vốn chủ sở hữu (Mã số 410)

Mã số 410 = Mã số 411 + Mã số 412 + Mã số 413 + Mã số 414 + Mã số 415 + Mã số 416 + Mã số 417 + Mã số 418 + Mã số 419

1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu (Mã số 411)

Là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ vốn đầu tư (vốn góp) của chủ sở hữu vào doanh nghiệp như vốn đầu tư của Nhà nước (đối với công ty Nhà nước); vốn góp của các cổ đông (đối với công ty cổ phần), vốn góp của các bên liên doanh, vốn góp của các thành viên hợp danh, vốn góp của thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn, vốn đầu tư của chủ doanh nghiệp tư nhân,...

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Vốn đầu tư của chủ sở hữu" là số dư có của Tài khoản 411 "Nguồn vốn kinh doanh" trên Sổ Cái

2. Thặng dư vốn cổ phần (Mã số 412):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá trị chênh lệch giữa vốn góp theo mệnh giá cổ phiếu với giá thực tế phát hành cổ phiếu.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Thặng dư vốn cổ phần" là số dư Có của Tài khoản "Thặng dư vốn cổ phần". Nếu tài khoản này có số dư Nợ thì được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

3. Cổ phiếu ngân quỹ (Mã số 413):

Là chỉ tiêu phản ánh giá trị thực tế mua lại số cổ phiếu do công ty cổ phần phát hành sau đó được mua lại bởi chính công ty cổ phần đó làm cổ phiếu ngân quỹ.

Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Cổ phiếu ngân quỹ" là số dư Nợ của Tài khoản "Cổ phiếu ngân quỹ" trên Sổ Cái.

4. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (Mã số 418)

Phản ánh các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp được trích lập từ lợi nhuận sau thuế (ngoài quỹ dự phòng tài chính và quỹ đầu tư phát triển) và quỹ hỗ trợ và sắp xếp cổ phần hóa DNNN ở các Tổng công ty Nhà nước (nếu có).

II. Nguồn kinh phí và quỹ khác (Mã số 420)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị quỹ khen thưởng, phúc lợi; tổng số kinh phí sự nghiệp được cấp để chi tiêu cho các hoạt động ngoài kinh doanh sau khi trừ đi các khoản chi bằng nguồn kinh phí được cấp; nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ, tại thời điểm báo cáo.

Mã số 420 = Mã số 421 + Mã số 422 + Mã số 423

1. Nguồn kinh phí (Mã số 422)

Phản ánh nguồn kinh phí sự nghiệp được cấp nhưng chưa sử dụng hết, hoặc số chi sự nghiệp lớn hơn nguồn kinh phí sự nghiệp.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Nguồn kinh phí" căn cứ vào số dư Có của Tài khoản 461 "Nguồn kinh phí sự nghiệp" sau khi trừ đi số dư Nợ Tài khoản 161 "Chi sự nghiệp" trên Sổ Cái.

Trường hợp "Chi sự nghiệp" lớn hơn "Nguồn kinh phí sự nghiệp" thì chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

2.3. Lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

2.3.1. Kết cấu và nội dung Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Căn cứ vào các quy định của Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày Báo cáo tài chính", Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh gồm tối thiểu các khoản mục chủ yếu và được sắp xếp theo kết cấu quy định tại Mẫu số B 02 - DN kèm theo Thông tư này.

(xem Biểu mẫu số 8 đính kèm)

2.3.2. Nội dung và phương pháp lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thực hiện theo quy định tại Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày 09/10/2002 "Hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn

mức kế toán ban hành kèm theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ Tài chính".

2.4. Mẫu biểu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Mẫu biểu, nội dung và phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện theo quy định tại Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 của Bộ Tài chính "Hướng dẫn kế toán thực hiện 06 chuẩn mức kế toán ban hành kèm theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính".

- Bổ sung vào Mẫu số 03 - DN "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" cột 3 "Thuyết minh" nhằm đánh dấu dẫn đến các phần thuyết minh trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

(xem Biểu mẫu số 9 và số 10 đính kèm)

2.5. Lập và trình bày Bản thuyết minh báo cáo tài chính

2.5.1. Kết cấu và nội dung Bản thuyết minh báo cáo tài chính

Căn cứ vào quy định của Chuẩn mức kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính", từ đoạn 63 đến 74, Bản thuyết minh báo cáo tài chính có kết cấu và nội dung quy định tại Mẫu số B 09 - DN kèm theo Thông tư này.

(xem Biểu mẫu số 11 đính kèm)

2.5.2. Nội dung và phương pháp lập Bản thuyết minh báo cáo tài chính

- Căn cứ vào thực tế áp dụng hệ thống chuẩn mức kế toán doanh nghiệp Việt Nam đã ban hành và hệ thống chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng tại đơn vị để trình bày các thông tin được yêu cầu trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

- Việc lựa chọn số liệu và thông tin cần phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính được thực hiện theo nguyên tắc trọng yếu quy định tại Chuẩn mức số 21 - Trình bày báo cáo tài chính.

- Căn cứ vào quy định của các chuẩn mức kế toán cụ thể, doanh nghiệp căn cứ sổ kế toán tổng hợp và chi tiết để lấy số liệu và thông tin ghi vào các phần phù hợp của Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

- Việc đánh số các thuyết minh dẫn từ Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thay đổi lại cho phù hợp với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp, nhưng phải thực hiện đúng yêu cầu và nội dung thông tin cần được trình bày quy định trong Thông tư này. Ngoài ra doanh nghiệp có thể trình bày bổ sung những thông tin khác nhằm mục đích giúp cho những người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

V. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT VÀ KẾ TOÁN KHOẢN ĐẦU TƯ VÀO CÔNG TY CON"

1. Quy định chung về Báo cáo tài chính hợp nhất

1.1. Mục đích của Báo cáo tài chính hợp nhất

1. Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu ở thời điểm kết thúc năm tài chính, tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính của tập đoàn như một doanh nghiệp độc lập không tính đến ranh giới pháp lý của các pháp nhân riêng biệt là công ty mẹ hay công ty con trong tập đoàn.

2. Cung cấp thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá thực trạng tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của tập đoàn trong năm tài chính đã qua và những dự đoán trong tương lai. Thông tin của báo cáo tài chính hợp nhất là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, hoặc đầu tư vào tập đoàn của chủ sở hữu, của các nhà đầu tư, của các chủ nợ hiện tại và tương lai,...

1.2. Phạm vi áp dụng

1. Kết thúc năm tài chính các tập đoàn, hoặc tổng công ty nhà nước phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất để phản ánh tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của:

(1) Tập đoàn: Tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con; Hoặc

(2) Tổng công ty Nhà nước.

Tổng công ty nhà nước là doanh nghiệp hoạt động theo Luật doanh nghiệp Nhà nước bao gồm tổng công ty do Nhà nước quyết định đầu tư và thành lập, tổng công ty do các công ty tự đầu tư và thành lập trong đó công ty mẹ nhà nước nắm quyền chi phối doanh nghiệp khác.

Tổng công ty nhà nước bao gồm tổng công ty và các công ty thành viên hạch toán độc lập, công ty TNHH nhà nước một thành viên, hoặc nhiều thành viên, công ty cổ phần nhà nước và các đơn vị khác (đơn vị sự nghiệp, nếu có).

Trong Thông tư này, các đối tượng (1) và (2) được gọi chung là tập đoàn.

2. Các tổng công ty nhà nước phải lập Báo cáo tài chính hợp nhất là các tổng công ty thành lập và hoạt động theo mô hình có công ty con. Tổng công ty nhà nước có thể sở hữu trực tiếp hoặc sở hữu gián tiếp công ty con 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.

Các tổng công ty nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình không có công ty con chỉ lập Báo cáo tài chính tổng hợp hướng dẫn tại Mục 4 - Phần V - Thông tư này.

3. Tập đoàn lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải tuân thủ quy định về phạm vi lập Báo cáo tài chính hợp nhất tại các đoạn 8, 9, 10, 11 của Chuẩn mực số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con".

1.3. Nội dung của hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất

1. Hệ thống Báo cáo tài chính hợp nhất gồm 4 biểu mẫu báo cáo:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất Mẫu số B 01 - DN/HN
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất Mẫu số B 02 - DN/HN
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất Mẫu số B 03 - DN/HN
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất Mẫu số B 09 - DN/HN

Ngoài ra, để phục vụ yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính, yêu cầu chỉ đạo, điều hành các tập đoàn sản xuất, kinh doanh các tập đoàn, tổng công ty nhà nước,... có thể quy định lập thêm các Báo cáo tài chính hợp nhất chi tiết khác.

2. Nội dung, phương pháp tính toán, hình thức trình bày các chỉ tiêu trong từng Báo cáo tài chính hợp nhất thực hiện theo quy định tại phần IV- Hướng dẫn chuẩn mực "Trình bày Báo cáo tài chính" và hướng dẫn trong Thông tư này và phần 2.5 dưới đây "Bổ sung các chỉ tiêu trong từng mẫu báo cáo tài chính hợp nhất" được áp dụng thống nhất cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, tổng công ty nhà nước, tổng công ty khác.

Trong quá trình áp dụng, nếu thấy cần thiết các tập đoàn, tổng công ty có thể bổ sung chi tiết các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính hợp nhất cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của tập đoàn, tổng công ty. Nếu có sửa đổi, bổ sung phải được Bộ Tài chính chấp thuận bằng văn bản.

1.4. Trách nhiệm, thời hạn lập và nộp Báo cáo tài chính hợp nhất

1.4.1. Trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất

Các đơn vị sau đây phải thực hiện lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn ngoài báo cáo tài chính riêng của đơn vị này:

- Tất cả các 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) theo quy định tại đoạn 09, 10 của Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con" phải lập, nộp và công khai báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của chuẩn mực số 25 và hướng dẫn tại Thông tư này, ngoại trừ các công ty mẹ đồng thời là công ty con bị một công ty khác sở hữu toàn bộ hoặc gần như toàn bộ và nếu như các cổ đông thiểu số trong công ty chấp thuận thì không phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.
- Tất cả các tổng công ty nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình có công ty con phải lập, nộp Báo cáo tài chính hợp nhất theo quy định của Luật kế toán, chuẩn mực kế toán số 25 và hướng dẫn tại Thông tư này.

Công ty mẹ hoặc tổng công ty nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình có công ty con là đơn vị có trách nhiệm lập Báo cáo tài chính hợp nhất được gọi là công ty mẹ trong Thông tư này.

1.4.2. Thời hạn lập, nộp và công khai Báo cáo tài chính hợp nhất

- Báo cáo tài chính hợp nhất phải lập và nộp vào cuối kỳ kế toán năm tài chính cho các cơ quan quản lý Nhà nước theo quy định chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm tài chính.
- Báo cáo tài chính hợp nhất phải được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

1.4.3. Nơi nhận Báo cáo tài chính hợp nhất

Đối tượng lập Báo cáo tài chính hợp nhất	Thời hạn lập báo cáo	Nơi nhận báo cáo		
		Cơ quan Tài chính, cơ quan thành lập doanh	Cơ quan Thuế	Cơ quan Thống kê

		nghịệp		
1. Tổng công ty nhà nước (thành lập và hoạt động theo mô hình có công ty con)	Năm, Quý	x (1)	x (2)	x
2. Tập đoàn doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	Năm	x (1)	x (2)	x
3. Tập đoàn doanh nghiệp khác	Năm	x (1)	x (2)	x

(1) Đối với các tổng công ty nhà nước hoạt động theo Luật Doanh nghiệp nhà nước do UBND cấp tỉnh thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Sở Tài chính cấp tỉnh. Đối với tổng công ty nhà nước do các Bộ, cơ quan trung ương, hoặc Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Cục Tài chính doanh nghiệp) và các Bộ, cơ quan trung ương là người quyết định thành lập tổng công ty.

(1) Đối với các tập đoàn, tổng công ty nhà nước hoạt động trong các lĩnh vực Ngân hàng, đầu tư tài chính, bảo hiểm, chứng khoán phải nộp báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Vụ Tài chính ngân hàng, Vụ Bảo hiểm, Cục Tài chính doanh nghiệp). Riêng đối với các tập đoàn, tổng công ty nhà nước có chứng khoán niêm yết hoặc các tập đoàn, tổng công ty Nhà nước có đơn vị thành viên có chứng khoán niêm yết còn phải nộp báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Ủy ban Chứng khoán Nhà nước).

(1) Đối với các tập đoàn hoạt động theo Luật Doanh nghiệp, Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam thì nộp báo cáo tài chính hợp nhất cho cơ quan đăng ký kinh doanh (Sở kế hoạch và đầu tư - nếu do Sở kế hoạch và đầu tư cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy đăng ký kinh doanh, hoặc Bộ kế hoạch và đầu tư nếu do Bộ kế hoạch và đầu tư cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy đăng ký kinh doanh).

(1) Đối với các tập đoàn, tổng công ty nhà nước đã thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, phải đính kèm Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính hợp nhất khi nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho các cơ quan quản lý nhà nước, hoặc khi công khai báo cáo tài chính hợp nhất.

(2) Đối với các tổng công ty nhà nước do các Bộ, cơ quan Trung ương hoặc Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập còn phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho Bộ Tài chính (Tổng cục Thuế). Đối với các tập đoàn, tổng công ty nhà nước khác phải nộp Báo cáo tài chính hợp nhất cho cơ quan thuế địa phương.

(3) Công ty mẹ khi nộp và công khai báo cáo tài chính hợp nhất phải nộp và công khai cả báo cáo tài chính của các công ty con theo quy định của Luật Kế toán và Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh.

2. Quy định cụ thể về Báo cáo tài chính hợp nhất

2.1. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

1. Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải căn cứ vào báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong nước và ngoài nước do công ty mẹ kiểm soát, ngoại trừ các công ty được đề cập ở đoạn 10 của Chuẩn mực số 25, để thực hiện hợp nhất Báo cáo tài chính.

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) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát.

2. Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất các báo cáo tài chính của công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các công ty con khác trong tập đoàn.

3. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp độc lập theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính" và quy định của các chuẩn mực kế toán khác.

4. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ tập đoàn.

- Nếu công ty con sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong tập đoàn thì công ty con phải có điều chỉnh thích hợp các báo cáo tài chính trước khi sử dụng cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn.

- Trường hợp nếu công ty con không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất làm ảnh hưởng đến hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn thì phải giải trình về các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

5. Các báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con sử dụng để hợp nhất báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán năm.

Báo cáo tài chính sử dụng để hợp nhất có thể được lập vào thời điểm khác nhau miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán năm là khác nhau quá 3 tháng, công ty con phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

6. Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con sẽ được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày mua công ty con, là ngày công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát công ty con theo Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh".

Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con bị thanh lý được đưa vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho tới ngày thanh lý công ty con, là ngày công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát đối với công ty con.

Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con.

Để đảm bảo nguyên tắc so sánh của báo cáo tài chính từ niên độ kế toán này đến niên độ kế toán khác, cần cung cấp thông tin bổ sung về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo, kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của năm trước.

7. Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của Chuẩn mực số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết". Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tại ngày doanh nghiệp không còn là một công ty con được hạch toán là giá gốc.

2.2. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con

2.2.1. 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 2.600 cổ phiếu/5.000 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: $2.600 \text{ Cổ phiếu} / 5.000 \text{ cổ phiếu} = 52\%$ (hoặc $2.600 \text{ CP} \times 100.000 \text{ đồng} / 5.000 \text{ CP} \times 100.000 \text{ đồng} = 52\%$).

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 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 đồng/1.000.000.000 đồng = 20%.

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần Y đối với Công ty TNHH Z là: 400.000.000 đồng/1.000.000.000 đồng = 40%.

- Quyền kiểm soát gián tiếp của Công ty cổ phần 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.

2.2.2. 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.

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

Ví dụ: Công ty TNHH D đầu tư vào Công ty cổ phần E 4.000 cổ phiếu/7.000 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: 4.000 cổ phiếu/7.000 cổ phiếu = 57% (hoặc 4.000 CP x 100.000 đồng/7.000 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:

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

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.

- Các khoản lỗ tương ứng với phần vốn của cổ đông thiểu số trong công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn vốn của họ trong tổng vốn chủ sở hữu của công ty con. Khoản lỗ vượt trội cũng như bất kỳ các khoản lỗ thêm nào khác được tính giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ.

b2) Bút toán điều chỉnh

Để phản ánh khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau:

- Điều chỉnh giảm vốn chủ sở hữu của công ty con có phần vốn của cổ đông thiểu số (điều chỉnh giảm các khoản mục "*Vốn đầu tư của chủ sở hữu*", "*Quỹ dự phòng tài chính*", "*Quỹ đầu tư phát triển*", "*Lợi nhuận chưa phân phối*",... của các công ty con có liên quan) và ghi tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

.....

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp ở công ty con có khoản lỗ tích lũy (lợi nhuận chưa phân phối: ghi âm (...)) trong vốn chủ sở hữu thì khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của các công ty con hợp nhất phải xác định riêng biệt khoản lỗ tích lũy của cổ đông thiểu số trong lỗ tích lũy của công ty con và phải ghi giảm khoản mục "*Lợi nhuận chưa phân phối*" của công ty con và ghi giảm khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Tuy nhiên bút toán ghi giảm khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất tối đa cũng chỉ tương ứng với phần giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (chỉ được ghi giảm đến giá trị bằng 0 phần lợi ích của cổ đông thiểu số tại công ty con, không được tạo ra giá trị âm của khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

c) Điều chỉnh số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn

c1) Nguyên tắc điều chỉnh

Số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

c2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm khoản mục "*Phải thu nội bộ*" và điều chỉnh giảm khoản mục "*Phải trả nội bộ*" đối với các đơn vị có liên quan, ghi:

Giảm khoản mục - Phải trả nội bộ

Giảm khoản mục - Phải thu nội bộ.

d) Điều chỉnh các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ

d1) Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản như hàng tồn kho, TSCĐ, lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp phải được loại trừ hoàn toàn.

d2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục: "*Hàng tồn kho*", hoặc "*Tài sản cố định hữu hình*", "*Tài sản cố định vô hình*",... và điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục "*Lợi nhuận chưa phân phối*" ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện ở công ty mẹ, công ty con trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện này, ghi:

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

Giảm khoản mục - Hao mòn TSCĐ

Giảm khoản mục - Hàng tồn kho

Giảm khoản mục - TSCĐ hữu hình, hoặc

Giảm khoản mục - TSCĐ vô hình.

e) Điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ

e1) Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

e2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh tăng khoản mục: "*Hàng tồn kho*", hoặc "*Tài sản cố định hữu hình*", "*Tài sản cố định vô hình*",... và điều chỉnh tăng khoản lỗ nội bộ nằm trong khoản mục "*Lợi nhuận chưa phân phối*" ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện (công ty mẹ, công ty con) trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lỗ nội bộ chưa thực hiện này, ghi:

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho

Tăng khoản mục - TSCĐ hữu hình, hoặc

Tăng khoản mục - TSCĐ vô hình

Tăng khoản mục - Hao mòn TSCĐ

Tăng khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

f) Sự khác biệt về thời gian phát sinh trên phương diện thuế thu nhập doanh nghiệp từ việc loại trừ các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện trong nội bộ được xử lý phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

(4) Thực hiện các bút toán ghi nhận vốn góp liên kết, liên doanh của công ty mẹ, công ty con theo phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn.

Khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo giá gốc được trình bày trên các Bảng cân đối kế toán riêng của công ty mẹ, công ty con sử dụng để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

2.3.2. Trình tự lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất

(1) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty mẹ và của các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương về doanh thu, thu nhập khác, giá vốn hàng bán, lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, chi phí tài chính,... theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất thì phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục và trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

(2) Các chỉ tiêu chủ yếu phải điều chỉnh liên quan đến hợp nhất Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, gồm:

- Doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi lỗ nội bộ tập đoàn;

- Lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh;

- Lợi ích của cổ đông thiểu số;

- Chênh lệch thanh lý công ty con;

- Thuế thu nhập doanh nghiệp.

(3) Phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất

a) Các khoản doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi, lỗ nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ.

Bút toán điều chỉnh Giảm toàn bộ doanh thu nội bộ đã ghi nhận trong khoản mục "*Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ*" tập đoàn và giá vốn hàng bán nội bộ tập đoàn ghi nhận trong khoản mục "*Giá vốn hàng bán*" ở công ty mẹ, hoặc ở công ty con có phát sinh doanh thu nội bộ, ghi:

Giảm khoản mục - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Doanh thu nội bộ)

Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (Giá vốn nội bộ)

b) Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại trừ hoàn toàn trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

Bút toán điều chỉnh: Tăng, giảm khoản mục "*Tổng lợi nhuận kế toán*" và "*Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp*" về lãi, lỗ nội bộ tập đoàn của công ty mẹ và các công ty con có liên quan đến các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn.

c) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con tham gia hợp nhất trong kỳ báo cáo phải được loại trừ trước khi hợp nhất báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con để xác định lợi nhuận (lãi, hoặc lỗ thuần) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của những đối tượng sở hữu công ty mẹ.

Bút toán điều chỉnh: Giảm khoản mục "*Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp*" của các công ty con, tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" và được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của công ty con.

d) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con được hợp nhất được trình bày ở một khoản mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Bút toán điều chỉnh: Giảm khoản mục "*Lợi nhuận sau thuế TNDN*" phần lợi nhuận thuộc về lợi ích của cổ đông thiểu số của các công ty con và điều chỉnh tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn, ghi:

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số

Giảm khoản mục - Lợi nhuận sau thuế TNDN.

đ) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất được xác định trên cơ sở căn cứ vào tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các đơn vị này.

e) Trường hợp số lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của công ty mẹ và của các công ty con lớn hơn phần vốn góp của các cổ đông thiểu số tại thời điểm lập Báo cáo tài chính hợp nhất thì trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất chỉ tính, phân bổ và trình bày theo số lỗ phân bổ tối đa bằng số vốn góp của cổ đông thiểu số trong chỉ tiêu riêng biệt về phần lợi ích của cổ đông thiểu số của Bảng cân đối kế toán trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó.

Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây thuộc về lợi ích của cổ đông thiểu số do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

Như vậy sẽ không thực hiện bút toán điều chỉnh khoản mục "*Lợi nhuận sau thuế TNDN*" để ghi tăng khoản mục "*Lợi ích của cổ đông thiểu số*" như mục (d) nói trên.

g) Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con. Để đảm bảo tính so sánh được của báo cáo tài chính giữa các niên độ cần giải trình thông tin bổ sung trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo và kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của năm trước.

h) Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi lũy kế chưa thanh toán của công ty con phải trả cho dù cổ tức đó đã được công bố hay chưa.

i) Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

2.3.3. Trình tự lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).

2.4. Sổ kế toán hợp nhất

(1) Công ty mẹ có nhiệm vụ lập Báo cáo tài chính hợp nhất và mở sổ kế toán hợp nhất theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con" và hướng dẫn tại Thông tư này.

Sổ kế toán hợp nhất là sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã thực hiện có liên quan đến quá trình lập Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ và các công ty con tại Công ty mẹ.

(2) Sổ kế toán hợp nhất phải ghi rõ tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khóa sổ; chữ ký của người lập sổ, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán; số trang; đóng dấu giáp lai.

(3) Sổ kế toán hợp nhất phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

a) Ngày, tháng ghi sổ;

b) Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;

c) Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính thực hiện hợp nhất;

d) Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các khoản mục báo cáo hợp nhất;

đ) Số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.

(4) Sổ kế toán hợp nhất gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết (sổ kế toán chi tiết được mở tùy theo nhu cầu chi tiết các thông tin, số liệu hợp nhất theo từng loại báo cáo tài chính hợp nhất).

(5) Mỗi đơn vị kế toán thực hiện hợp nhất báo cáo tài chính chỉ có một hệ thống sổ kế toán hợp nhất cho kỳ kế toán năm.

Sổ kế toán hợp nhất được mở ở thời điểm lập báo cáo tài chính hợp nhất.

(6) Công ty mẹ phải căn cứ vào báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con và các bút toán điều chỉnh để ghi sổ kế toán hợp nhất.

Sổ kế toán hợp nhất phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các nội dung của sổ. Thông tin, số liệu ghi vào sổ kế toán hợp nhất phải chính xác, trung thực, đúng với căn cứ ghi sổ kế toán hợp nhất.

(7) Số liệu của sổ kế toán hợp nhất là căn cứ lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

(8) Sổ kế toán hợp nhất (tổng hợp, hoặc chi tiết) sử dụng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế hợp nhất nhằm cung cấp các số liệu, thông tin trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất.

(9) Mẫu sổ kế toán hợp nhất:

9.1. Sổ kế toán tổng hợp: Sổ kế toán hợp nhất (xem Biểu số 12 - Mẫu số S01 - SHN)

a) Căn cứ ghi Sổ kế toán hợp nhất:

- Thông tin từ các báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con trong tập đoàn (Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh Báo cáo tài chính);

- Các Phiếu kế toán ghi nhận các bút toán điều chỉnh theo nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh quy định tại các mục 2.3.1, 2.3.2 nói trên để thực hiện hợp nhất các báo cáo tài chính trong tập đoàn của công ty mẹ và các công ty con.

b) Phương pháp ghi Sổ kế toán hợp nhất

(xem Biểu mẫu số 12 đính kèm)

9.2. Sổ kế toán hợp nhất chi tiết

Để ghi nhận các thông tin, số liệu chi tiết liên quan đến hợp nhất Báo cáo tài chính có thể mở các sổ kế toán chi tiết, như: Sổ theo dõi tình hình mua, sáp nhập doanh nghiệp; Sổ theo dõi đầu tư vào công ty liên kết; Sổ theo dõi đầu tư vào công ty liên doanh,... Các mẫu sổ này được mở ra theo yêu cầu theo dõi thông tin số liệu của đơn vị.

2.5. Bổ sung các chỉ tiêu trong từng báo cáo tài chính hợp nhất

2.5.1. Bổ sung các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất (Mẫu số B 01 - DN/HN)

(1) Bổ sung chỉ tiêu V "Lợi thế thương mại" - Mã số 260 trong phần "Tài sản" để phản ánh lợi thế thương mại phát sinh trong giao dịch hợp nhất kinh doanh.

Thay đổi mục V "Tài sản dài hạn khác" - Mã số 260 thành mục VI "Tài sản dài hạn khác" - Mã số 270

(2) Bổ sung mục C "Lợi ích của cổ đông thiểu số" - Mã số 500 trong phần "Nguồn vốn" để phản ánh giá trị của lợi ích của cổ đông thiểu số.

2.5.2. Bổ sung các chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất (Mẫu số B02 - DN/HN)

(1) Bổ sung chỉ tiêu 14 "Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết, liên doanh" - Mã số 50

Thay đổi số thứ tự và mã số của các chỉ tiêu sau:

15- Tổng lợi nhuận kế toán - Mã số 60

16- Thuế thu nhập doanh nghiệp - Mã số 61

17- Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp - Mã số 70 (70 = 60 - 61)

(2) Bổ sung các chỉ tiêu:

17.1. Lợi ích của cổ đông thiểu số

17.2. Lợi nhuận sau thuế của cổ đông của công ty mẹ

2.5.3. Bổ sung các thông tin phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất

(1) Bổ sung vào sau phần I "Đặc điểm hoạt động của tập đoàn" các thông tin cần trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất theo yêu cầu của các chuẩn mực kế toán số 25 "Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con", chuẩn mực số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" và chuẩn mực số 08 "Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh", bao gồm:

1. Tổng số các công ty con

+ Số lượng các công ty con được hợp nhất

+ Số lượng các công ty con không được hợp nhất. Giải thích rõ lý do và tên, địa chỉ trụ sở chính của công ty mẹ của nó đã lập và phát hành báo cáo tài chính hợp nhất.

2. Danh sách các công ty con quan trọng được hợp nhất

- Công ty A:

. Tên công ty:

. Địa chỉ:

. Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ:

. Quyền biểu quyết của công ty mẹ:

- Công ty B:

. Tên công ty:

. Địa chỉ:

. Tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ:

. Quyền biểu quyết của công ty mẹ:

....

3. Các công ty con bị loại khỏi quá trình hợp nhất. Giải thích rõ lý do

4. Danh sách các công ty liên kết quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu

- Công ty liên kết A

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Công ty liên kết B

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Công ty liên kết C

+

+

5. Danh sách các công ty liên kết ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất.

6. Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát quan trọng được phản ánh trong Báo cáo tài chính hợp nhất theo phương pháp vốn chủ sở hữu

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát A:

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát B:

+ Địa chỉ trụ sở chính

+ Tỷ lệ phần sở hữu

+ Tỷ lệ quyền biểu quyết

- Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát C:

.....

7. Danh sách các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ngừng áp dụng hoặc không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

8. Những sự kiện ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kinh doanh của tập đoàn trong năm báo cáo

VÍ DỤ: LẬP BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

(xem Phụ lục đính kèm)

3. Hướng dẫn kế toán khoản đầu tư vào công ty con

3.1. Sửa đổi, bổ sung tài khoản kế toán

3.1.1. Tài khoản phản ánh khoản đầu tư vào công ty con

(1) Tài khoản 136 - Phải thu nội bộ

- *Tài khoản 1361 - Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc*: Tài khoản này chỉ mở ở đơn vị cấp trên (Doanh nghiệp độc lập, tổng công ty) để phản ánh số vốn đầu tư của chủ sở hữu hiện có ở các đơn vị trực thuộc do cấp trên cấp trực tiếp hoặc hình thành bằng các phương thức khác.

- Tài khoản này không phản ánh số vốn đầu tư mà công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp hoặc gián tiếp vào các công ty con. Các khoản đầu tư này được phản ánh ở TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

(2) Tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con

a) Đổi tên Tài khoản 221 "Đầu tư chứng khoán dài hạn" thành Tài khoản 221 "Đầu tư vào công ty con".

b) Nội dung, kết cấu, phương pháp kế toán của 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 doanh nghiệp.

(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.

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

(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)

3.2. Sửa đổi, bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 228 "Đầu tư dài hạn khác"

- Tài khoản 228 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: các 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 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.

Lãi suất của trái phiếu có thể là lãi suất cố định cho cả thời hạn của trái phiếu, có thể là lãi suất cố định áp dụng hàng năm, có thể là lãi suất hình thành qua đấu giá.

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. Phải 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 thu nhập hoạt động tài chính hàng năm 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 2283 - 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.

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

I. 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 TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có các 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 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có các TK 111, 112,...

3. 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; hoặc

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

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (Trường hợp lãi nhập vào vốn)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

4. Nếu có chi phí phát sinh về thông tin, môi giới, giao dịch mua bán, trong quá trình đầu tư chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 111, 112,...

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

Nợ TK 111, 112,...

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

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

6. 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)

Nợ TK 635 - Chi phí hoạt động tài chính (Chênh lệch số tiền thu được nhỏ hơn giá vốn đầu tư chứng khoán); hoặc ghi Có Tài khoản 515 "Doanh thu hoạt động tài chính" (Chênh lệch số tiền thu được lớn hơn giá vốn đầu tư chứng khoán)

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

7. 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 - Đầu tư dài hạn khác.

II. Hoạt động cho vay vốn

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

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

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

4. Quy định chung về báo cáo tài chính tổng hợp

4.1. Mục đích của Báo cáo tài chính tổng hợp

1. Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu ở thời điểm kết thúc năm tài chính, tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh năm tài chính của toàn đơn vị.

2. Cung cấp thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá thực trạng tình hình tài chính và tình hình kinh doanh năm tài chính của toàn đơn vị. Thông tin của báo cáo tài chính tổng hợp là căn cứ quan trọng cho việc đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh của đơn vị cấp trên, của các nhà đầu tư, của các chủ sở hữu hiện tại và tương lai và của các cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền,...

4.2. Phạm vi áp dụng

1. Kết thúc năm tài chính các đơn vị kế toán cấp trên có các đơn vị kế toán trực thuộc hoặc tổng công ty Nhà nước hoạt động theo mô hình không có công ty con phải lập Báo cáo tài chính tổng hợp để phản ánh tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của:

(1) Toàn bộ các đơn vị trong phạm vi quản lý của đơn vị cấp trên bao gồm đơn vị cấp trên và các đơn vị cấp dưới độc lập hoặc hạch toán trực thuộc; hoặc

(2) Tổng công ty Nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình không có công ty con.

Trong Thông tư này các đối tượng (1) và (2) được gọi chung là đơn vị kế toán cấp trên.

4.3. Nội dung của hệ thống Báo cáo tài chính tổng hợp

1. Hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất bao gồm 4 biểu mẫu báo cáo:

- Bảng cân đối kế toán tổng hợp Mẫu số B 01 - DN

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tổng hợp Mẫu số B 02 - DN

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tổng hợp Mẫu số B 03 - DN

- Bản thuyết minh báo cáo tài chính tổng hợp Mẫu số B 09 - DN

Ngoài ra, để phục vụ yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính, yêu cầu chỉ đạo, điều hành của toàn đơn vị, đơn vị kế toán cấp trên, Tổng công ty Nhà nước có thể quy định lập thêm các Báo cáo tài chính tổng hợp chi tiết khác.

2. Nội dung, hình thức trình bày các chỉ tiêu trong từng Báo cáo tài chính tổng hợp được thực hiện theo mẫu biểu quy định trong phần hướng dẫn chuẩn mực số 21 "Trình bày báo cáo tài chính".

Trong quá trình áp dụng, nếu thấy cần thiết các đơn vị cấp trên có thể bổ sung chi tiết các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính tổng hợp cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị cấp trên; Nếu có sửa đổi phải được Bộ Tài chính chấp thuận bằng văn bản.

4.4. Trách nhiệm, thời hạn lập và nộp Báo cáo tài chính tổng hợp

4.4.1. Trách nhiệm lập Báo cáo tài chính tổng hợp

Các đơn vị sau đây phải thực hiện lập Báo cáo tài chính tổng hợp đơn vị kế toán cấp trên ngoài Báo cáo tài chính riêng của đơn vị kế toán cấp trên:

- Tổng công ty nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình không có công ty con;

- Đơn vị kế toán cấp trên khác: Là những đơn vị kế toán có các đơn vị kế toán trực thuộc có lập báo cáo tài chính;

Đơn vị cấp trên phải lập, nộp và công khai báo cáo tài chính tổng hợp theo quy định của Luật kế toán, Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày báo cáo tài chính" và hướng dẫn tại Thông tư này.

4.4.2. Thời hạn lập, nộp và công khai Báo cáo tài chính tổng hợp

- Báo cáo tài chính tổng hợp phải lập và nộp vào cuối kỳ kế toán năm tài chính cho các cơ quan quản lý Nhà nước theo quy định chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

- Báo cáo tài chính tổng hợp phải được công khai trong thời hạn 120 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

4.4.3. Nơi nhận Báo cáo tài chính tổng hợp

Đối tượng lập Báo cáo tài chính tổng hợp	Thời hạn lập báo cáo	Nơi nhận báo cáo		
		Cơ quan tài chính, cơ quan đăng ký kinh doanh	Cơ quan Thuế	Cơ quan Thống kê
1. Tổng công ty nhà nước (thành lập	Năm, Quý	x	x	x

và hoạt động theo mô hình không có công ty con)				
2. Đơn vị kế toán cấp trên khác có đơn vị kế toán trực thuộc	Năm	x	x	x

4.2. Quy định cụ thể về Báo cáo tài chính tổng hợp

4.2.1. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính tổng hợp

1. Đơn vị kế toán cấp trên khi lập Báo cáo tài chính tổng hợp phải căn cứ vào các Báo cáo tài chính của tất cả các đơn vị kế toán trực thuộc do đơn vị cấp trên quản lý.

2. Từng chỉ tiêu của từng Báo cáo tài chính tổng hợp được tính toán bằng cách tổng cộng chỉ tiêu tương ứng của tất cả các Báo cáo tài chính của các đơn vị trực thuộc.

3. Đơn vị kế toán cấp trên không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính tổng hợp các Báo cáo tài chính của đơn vị trực thuộc có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các đơn vị trực thuộc khác trong đơn vị.

Đối với đơn vị kế toán cấp trên có các quan hệ giao dịch về đầu tư vốn (cấp vốn chủ sở hữu, vốn đầu tư xây dựng cơ bản, vốn vay hộ,...) cung cấp dịch vụ, sản phẩm lẫn nhau, chi hộ... giữa đơn vị kế toán cấp trên với các đơn vị trực thuộc hoặc giữa các đơn vị kế toán trực thuộc với nhau thì phải thực hiện các bút toán điều chỉnh giảm trừ từng chỉ tiêu tương ứng của từng Báo cáo tài chính. Nguyên tắc và phương pháp giảm trừ được vận dụng các nguyên tắc và phương pháp quy định cho việc lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất trong Thông tư này.

4. Đối với các chỉ tiêu đặc biệt chỉ có ở một hoặc một số đơn vị trực thuộc cũng phải được trình bày trên Báo cáo tài chính tổng hợp của đơn vị kế toán cấp trên.

5. Báo cáo tài chính tổng hợp được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp độc lập trên cơ sở tuân thủ Chuẩn mực kế toán số 21 "Trình bày Báo cáo tài chính" và quy định của các chuẩn mực kế toán khác.

6. Báo cáo tài chính tổng hợp được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán theo nguyên tắc nhất quán cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ đơn vị.

- Nếu một đơn vị trực thuộc sử dụng chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong toàn đơn vị thì đơn vị trực thuộc đó phải có điều chỉnh thích hợp các báo cáo tài chính trước khi sử dụng cho việc lập Báo cáo tài chính tổng hợp.

- Trường hợp nếu đơn vị trực thuộc không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất làm ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính tổng hợp thì phải giải trình về các khoản mục đã được hạch toán theo chính sách kế toán khác nhau trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính tổng hợp.

7. Báo cáo tài chính của các đơn vị trực thuộc sử dụng để lập Báo cáo tài chính tổng hợp phải được lập cho cùng một kỳ kế toán năm.

Báo cáo tài chính sử dụng để tổng hợp có thể được lập vào thời điểm khác nhau miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán năm là khác nhau quá 3 tháng thì các đơn vị kế toán trực thuộc phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích tổng hợp có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán năm của đơn vị kế toán cấp trên.

8. Kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị kế toán trực thuộc được đưa vào Báo cáo tài chính tổng hợp kể từ ngày đơn vị là đơn vị thành viên trực thuộc của đơn vị kế toán cấp trên.

Kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên không còn chịu sự quản lý của đơn vị cấp trên không được đưa vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tổng hợp.

4.2.2. Trình tự lập Báo cáo tài chính tổng hợp

(1) Kiểm tra Báo cáo tài chính của từng đơn vị kế toán trực thuộc, bảo đảm các báo cáo đã được lập theo đúng quy định của Luật kế toán và các Chuẩn mực kế toán như: Phải có đủ từng báo cáo tài chính; các báo cáo tài chính được lập cùng kỳ kế toán năm; chính sách kế toán để lập các báo cáo tài chính là thống nhất...Nếu cần điều chỉnh thì thực hiện điều chỉnh trước khi sử dụng để lập Báo cáo tài chính tổng hợp.

(2) Phân loại đơn vị kế toán trực thuộc theo từng loại hoạt động như: Doanh nghiệp sản xuất kinh doanh; hoạt động đầu tư xây dựng và hoạt động sự nghiệp (nếu có). Từng loại hoạt động trên được lập báo cáo tài chính tổng hợp riêng.

(3) Đối với các chỉ tiêu phải giảm trừ thì lập Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và thực hiện tính toán tổng hợp trên chỉ tiêu đó.

(4) Lập Bảng tổng hợp báo cáo theo từng báo cáo tài chính (Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính) từng chỉ tiêu của từng báo cáo.

(5) Căn cứ kết quả tổng hợp trên Bảng tổng hợp báo cáo để lập Báo cáo tài chính tổng hợp theo từng báo cáo.

VI. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "THÔNG TIN VỀ CÁC BÊN LIÊN QUAN"

1. Quy định chung

1.1. Báo cáo tài chính (phần thuyết minh báo cáo tài chính) phải trình bày mối quan hệ với các bên liên quan và các giao dịch giữa doanh nghiệp với các bên liên quan.

1.2. Các trường hợp sau được coi là các bên liên quan:

a) Những doanh nghiệp có quyền kiểm soát, hoặc bị kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian, hoặc dưới quyền bị kiểm soát chung với doanh nghiệp báo cáo, gồm:

- Công ty mẹ;
- Công ty con;
- Các công ty con cùng tập đoàn;
- Các bên liên doanh;
- Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

b) Các công ty liên kết

c) Các cá nhân có quyền trực tiếp hoặc gián tiếp biểu quyết ở các doanh nghiệp báo cáo dẫn đến có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp này, kể cả các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này. Thành viên mật thiết trong gia đình của một cá nhân là những người có thể chi phối hoặc bị chi phối bởi người đó khi giao dịch với doanh nghiệp như quan hệ: Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị em ruột.

d) Các nhân viên quản lý chủ chốt có quyền và trách nhiệm về việc lập kế hoạch, quản lý và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp báo cáo, gồm: Những người lãnh đạo, các nhân viên quản lý của công ty và các thành viên mật thiết trong gia đình của các cá nhân này;

đ) Các doanh nghiệp do các cá nhân được nêu ở điểm (c) hoặc (d) nắm trực tiếp hoặc gián tiếp quyền biểu quyết hoặc người đó có thể có ảnh hưởng đáng kể tới doanh nghiệp.

Trong việc xem xét từng mối quan hệ của các bên liên quan cần chú ý tới bản chất của mối quan hệ chứ không phải chỉ hình thức pháp lý của các quan hệ đó.

1.3. Các trường hợp sau đây không được coi là các bên liên quan:

a) Hai công ty có chung Giám đốc trong trường hợp người giám đốc đó là người làm thuê không có ảnh hưởng tới chính sách của cả 2 công ty trong các giao dịch chung.

b) Các tổ chức, cá nhân có quan hệ thông thường với doanh nghiệp, như:

- Tổ chức, cá nhân cung cấp tài chính (như cho vay);
- Tổ chức chính trị, đoàn thể, xã hội;
- Đơn vị phục vụ công cộng;
- Cơ quan quản lý nhà nước.

c) Khách hàng, nhà cung cấp, nhà phân phối, hay đại lý nói chung mà doanh nghiệp tiến hành một khối lượng lớn giao dịch mặc dù có thể có sự phụ thuộc về kinh tế.

1.4. Không phải trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất đối với các giao dịch nội bộ của tập đoàn.

1.5. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính của công ty mẹ, khi báo cáo này được lập và công bố cùng với báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp báo cáo tài chính của công ty mẹ được lập và công bố không cùng với báo cáo tài chính hợp nhất thì phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính của công ty mẹ.

1.6. Không phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính của công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ nếu công ty mẹ cũng được thành lập ở Việt Nam và công bố báo cáo tài chính hợp nhất tại Việt Nam.

Trường hợp công ty mẹ không sở hữu toàn bộ công ty con hoặc công ty mẹ được thành lập ở nước ngoài và không công bố Báo cáo tài chính hợp nhất ở Việt Nam thì phải trình bày giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính của công ty con.

2. Hướng dẫn cụ thể thực hiện Chuẩn mực "Thông tin về các bên liên quan"

2.1. Để xác định giá giao dịch giữa các bên liên quan có thể sử dụng các phương pháp chủ yếu sau:

- Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được;
- Phương pháp giá bán lại;
- Phương pháp giá vốn cộng lãi.

a) *Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được*, được xác định bằng cách so sánh giá của hàng hóa bán ra trên thị trường có thể so sánh được về mặt kinh tế mà người bán không có liên quan với người mua.

Phương pháp này thường được sử dụng trong trường hợp hàng hóa và dịch vụ cung cấp trong giao dịch giữa các bên có liên quan và các điều kiện của việc mua bán tương tự như trong các giao dịch thông thường. Phương pháp này còn thường được sử dụng để xác định giá phí của các khoản tài trợ.

b) *Theo phương pháp giá bán lại*, giá chuyển giao cho người bán lại được xác định bằng cách trừ vào giá bán lại một khoản chênh lệch, phản ánh giá trị mà người bán muốn thu để bù vào chi phí của mình đồng thời có lãi hợp lý. Ở đây có khó khăn trong việc xem xét để xác định phần đền bù hợp lý cho các chi phí do người bán lại đã góp vào trong quá trình này.

Phương pháp này được sử dụng trong trường hợp hàng hóa được chuyển giao giữa các bên liên quan trước khi được bán cho một bên khác không liên quan. Phương pháp này cũng được sử dụng trong việc chuyển giao các nguồn lực khác như quyền sở hữu và các dịch vụ.

c) *Phương pháp giá vốn cộng lãi* được xác định bằng cách cộng một khoản chênh lệch phù hợp vào chi phí của người cung cấp. Sử dụng phương pháp này có khó khăn trong việc xác định cả hai yếu tố chi phí và khoản chênh lệch. Một trong số các tiêu chuẩn so sánh có thể xác định giá chuyển giao là dựa vào tỷ lệ lãi có thể so sánh được trên doanh thu hoặc trên vốn kinh doanh của các ngành tương tự.

2.2. Báo cáo tài chính phải trình bày một số mối quan hệ nhất định giữa các bên liên quan. Các quan hệ thường được chú ý là giao dịch của những người lãnh đạo doanh nghiệp, đặc biệt là khoản tiền lương và các khoản tiền vay của họ, do vai trò quan trọng của họ đối với doanh nghiệp. Bên cạnh đó cần trình bày các giao dịch lớn có tính chất liên công ty và số dư các khoản đầu tư lớn với tập đoàn, với các công ty liên kết và với Ban Giám đốc.

2.3. Các giao dịch chủ yếu giữa các bên liên quan cũng phải được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo trong năm mà các giao dịch đó có ảnh hưởng, gồm:

- Giá trị hàng tồn kho được mua hoặc bán giữa các bên liên quan;
- Giá trị tài sản cố định và các tài sản khác được mua hoặc bán giữa các bên liên quan;
- Giá trị dịch vụ được cung cấp hoặc nhận giữa các bên liên quan;
- Giá trị hàng bán đại lý cung cấp giữa các bên liên quan;
- Giao dịch thuê tài sản giữa các bên liên quan;
- Chuyển giao về nghiên cứu và phát triển;
- Thỏa thuận về giấy phép;
- Các khoản tài trợ (bao gồm cho vay và góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật);
- Bảo lãnh và thế chấp;
- Các hợp đồng quản lý.

2.4. Những mối quan hệ giữa các bên liên quan có tồn tại sự kiểm soát đều phải được trình bày trong báo cáo tài chính, bất kể là có các giao dịch giữa các bên liên quan hay không.

2.5. Trường hợp có các giao dịch giữa các bên liên quan thì doanh nghiệp báo cáo cần phải trình bày bản chất các mối quan hệ của các bên liên quan cũng như các loại giao dịch và các yếu tố của các giao dịch đó.

Các yếu tố của các giao dịch thường bao gồm:

- Khối lượng các giao dịch thể hiện bằng giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng;
- Giá trị hoặc tỷ lệ phần trăm tương ứng của các khoản mục chưa thanh toán;
- Chính sách giá cả.

2.6. Các khoản mục có cùng bản chất có thể được trình bày gộp lại trừ trường hợp việc trình bày riêng biệt là cần thiết để hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch giữa các bên liên quan đối với báo

		Công ty Liên kết A						
		-						
		-						
		Công ty Liên kết B						
		-						
		-						
		...						

Biểu số 02

Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết

STT	Nội dung phân bổ	Tổng số chênh lệch	Thời gian khấu hao (phân bổ)	Năm	Năm	Năm	...
1	Công ty liên kết A - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại (lợi thế thương mại âm)						
	Cộng số phân bổ hàng năm						
2	Công ty liên kết B - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại (lợi thế thương mại âm)						
	Cộng số phân bổ hàng năm						
3	Công ty liên kết C - Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ của TSCĐ - Lợi thế thương mại (lợi thế thương mại âm)						
	Cộng số phân bổ hàng năm						

Biểu số 03

Bảng xác định phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết

Công ty liên kết ...

Năm tài chính ...

STT	Nội dung điều chỉnh	Năm nay	Năm trước
1	Phần lợi nhuận hoặc lỗ trong công ty liên kết trong kỳ		
2	Phân bổ chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị ghi sổ TSCĐ		
3	Phân bổ lợi thế thương mại (lợi thế thương mại âm)		
4	Cổ tức, lợi nhuận được chia		
5	Cộng các khoản điều chỉnh		

Biểu số 04

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

.....

Mẫu số 01 - HTKD

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

BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ CHUNG

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

- Tên hợp đồng:
- Thời gian thực hiện hợp đồng:
- Các bên tham gia hợp đồng:
- Nội dung của hợp đồng:
- Thời gian phát sinh chi phí chung cần phân bổ: Từ: Đến:

Đơn vị tính:.....

STT	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
	Tổng cộng:									

....., 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 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 05

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

.....

Mẫu số 02 - HTKD

(Ban hành theo Thông tư 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:...

STT	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

Bên góp vốn B

...

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

...

đóng dấu

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;

.....

Biểu số 06

Hợp đồng hợp tác kinh doanh:

Mẫu số 03 - HTKD

.....

(Ban hành theo Thông tư 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:.....

STT	Chứng từ		Ghi nhận tổng số tiền	Phân chia cho các bên			Ghi chú
	Số, ngày,	Nội		Bên góp vốn A	Bên góp vốn B	...	

	tháng, năm	dung	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
Tổng cộng:										

....., 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 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;

.....

Biểu số 07

Đơn vị báo cáo:.....

Mẫu số B 01 - DN

Địa chỉ:.....

Ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ trưởng BTC

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày... tháng... năm...(*)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
1	2	3	4	5
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN (100)=110+120+130+140+150	100			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	110			
1. Tiền	111	1		
2. Các khoản tương đương tiền	112	1		
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn	120			
1. Đầu tư ngắn hạn	121	11		
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn (*)	129		(...)	(...)
III. Các khoản phải thu	130			

1. Phải thu khách hàng	131	2		
2. Trả trước cho người bán	132			
3. Phải thu nội bộ	133	2		
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Các khoản phải thu khác	138	2		
6. Dự phòng các khoản phải thu khó đòi (*)	139	2	(...)	(...)
IV. Hàng tồn kho	140			
1. Hàng tồn kho	141	3		
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		(...)	(...)
V. Tài sản ngắn hạn khác	150			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Các khoản thuế phải thu	152	4		
3. Tài sản ngắn hạn khác	158			
B. TÀI SẢN DÀI HẠN	200			
(200 = 210 + 220 + 240 + 250 + 260)				
I. Các khoản phải thu dài hạn	210			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211	5		
2. Phải thu nội bộ dài hạn	212			
3. Phải thu dài hạn khác	213			
4. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)
II. Tài sản cố định	220			
1. Tài sản cố định hữu hình	221	6		
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224	7		
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226		(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227	8		
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229		(...)	(...)
4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230	9		
III. Bất động sản đầu tư	240	10		
- Nguyên giá	241			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	242		(...)	(...)
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	250	11		
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252			
3. Đầu tư dài hạn khác	258			
4. Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn (*)	259		(...)	(...)
V. Tài sản dài hạn khác	260			
1. Chi phí trả trước dài hạn	261	12		
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262	13		

3. Tài sản dài hạn khác	268			
TỔNG CỘNG TÀI SẢN (270 = 100 + 200)	270			

NGUỒN VỐN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
A. NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 320)	300			
I. Nợ ngắn hạn	310			
1. Vay và nợ ngắn hạn	311	14		
2. Phải trả người bán	312	15		
3. Người mua trả tiền trước	313	15		
4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314	16		
5. Phải trả công nhân viên	315			
6. Chi phí phải trả	316	17		
7. Phải trả nội bộ	317			
8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	318			
9. Các khoản phải trả, phải nộp khác	319	18		
II. Nợ dài hạn	320			
1. Phải trả dài hạn người bán	321			
2. Phải trả dài hạn nội bộ	322	19		
3. Phải trả dài hạn khác	323			
4. Vay và nợ dài hạn	324	20		
5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	325	13		
B. VỐN CHỦ SỞ HỮU (400 = 410 + 420)	400			
I. Vốn chủ sở hữu	410			
1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411	21		
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Cổ phiếu ngân quỹ	413		(...)	(...)
4. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	414			
5. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	415			
6. Quỹ đầu tư phát triển	416	21		
7. Quỹ dự phòng tài chính	417	21		
8. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	418	21		
9. Lợi nhuận chưa phân phối	419			
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác	420			
1. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	421			
2. Nguồn kinh phí	422	22		
3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	423			
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (430 = 300 + 400)	430			

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

CHỈ TIÊU	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
----------	-------------	-------------	------------

1. Tài sản thuê ngoài	23		
2. Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công			
3. Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi			
4. Nợ khó đòi đã xử lý			
5. Ngoại tệ các loại			
6. Dự toán chi hoạt động			
7. Nguồn vốn khấu hao cơ bản hiện có			

Lập, ngày tháng năm

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: (1) Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

(2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

(*) Đối với Bảng cân đối kế toán quý thì cột “Số cuối năm” được chuyển thành cột “Số cuối quý” cột “Số đầu năm” không thay đổi.

Biểu số 08

Đơn vị báo cáo:

Mẫu số B 02 - DN

Địa chỉ:

Ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC

ngày 25/10/2000 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ trưởng BTC

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm Nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	24		
2. Các khoản giảm trừ	03	24		
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 03)	10	24		
4. Giá vốn hàng bán	11	25		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	24		
7. Chi phí tài chính	22	26		
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	24			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			

13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
15. Thuế thu nhập doanh nghiệp	51	28		
16. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51)	60	28		

Lập, ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Giám đốc

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

Biểu số 09

Đơn vị báo cáo:

Mẫu số B 03 – DN

Địa chỉ:

Ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ trưởng BTC

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp trực tiếp)

Năm....

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền chi trả lãi vay	04			
5. Tiền chi nộp thuế Thu nhập doanh nghiệp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21	6, 7, 8, 11		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			

7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31	21		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32	21		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36	21		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20+30+40)	50			
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70	29		

Lập, ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Giám đốc

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

Biểu số 10

Đơn vị báo cáo:

Mẫu số B 03 – DN

Địa chỉ:

Ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC

ngày 25/10/2000 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ trưởng BTC

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp gián tiếp)

Năm.....

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Lợi nhuận trước thuế	01			
2. Điều chỉnh cho các khoản				
- Khấu hao TSCĐ	02			
- Các khoản dự phòng	03			
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04			
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05			
- Chi phí lãi vay	06			

3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08			
- Tăng giảm các khoản phải thu	09			
- Tăng giảm hàng tồn kho	10			
- Tăng giảm các khoản phải trả (không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập phải nộp)	11			
- Tăng giảm chi phí trả trước	12			
- Tiền lãi vay đã trả	13			
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14			
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15			
- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21	6, 7, 8, 11		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31	21		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32	21		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36	21		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20 + 30 + 40)	50			
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50 + 60 + 61)	70	29		

Lập, ngày tháng năm

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

Đơn vị báo cáo:

Mẫu số B 09 - DN

Địa chỉ:

Ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ trưởng BTC

BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Năm....

I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

1. Hình thức sở hữu vốn
2. Lĩnh vực kinh doanh
3. Ngành nghề kinh doanh

II. Niên độ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán

1. Niên độ kế toán (bắt đầu từ ngày kết thúc vào ngày).
2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán.

III. Chế độ kế toán áp dụng

1. Chế độ kế toán áp dụng
2. Hình thức kế toán áp dụng

IV. Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán Việt Nam

V. Các chính sách kế toán áp dụng

1. Nguyên tắc xác định các khoản tiền: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển gồm:
 - Nguyên tắc xác định các khoản tương đương tiền;
 - Nguyên tắc và phương pháp chuyển đổi các đồng tiền khác ra đồng tiền sử dụng trong kế toán.
2. Chính sách kế toán đối với hàng tồn kho:
 - Nguyên tắc đánh giá hàng tồn kho;
 - Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ;
 - Phương pháp hạch toán hàng tồn kho (kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ);
 - Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.
3. Nguyên tắc ghi nhận các khoản phải thu thương mại và phải thu khác:
 - Nguyên tắc ghi nhận;
 - Lập dự phòng phải thu khó đòi.
4. Nguyên tắc xác định khoản phải thu, phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng:
 - Nguyên tắc xác định khoản phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng;
 - Nguyên tắc xác định khoản phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng.
5. Ghi nhận và khấu hao TSCĐ:
 - Nguyên tắc ghi nhận TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình;
 - Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình.
6. Hợp đồng thuê tài chính:
 - Nguyên tắc ghi nhận nguyên giá TSCĐ thuê tài chính;
 - Nguyên tắc và phương pháp khấu hao TSCĐ thuê tài chính.
7. Ghi nhận và khấu hao bất động sản đầu tư:
 - Nguyên tắc ghi nhận bất động sản đầu tư;
 - Nguyên tắc và phương pháp khấu hao bất động sản đầu tư.
8. Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí đi vay và các khoản chi phí khác:
 - Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí đi vay;

- Tỷ lệ vốn hóa chi phí đi vay được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ;
- Nguyên tắc vốn hóa các khoản chi phí khác:
 - + Chi phí trả trước;
 - + Chi phí khác.
- Phương pháp phân bổ chi phí trả trước;
- Phương pháp phân bổ lợi thế thương mại.

9. Nguyên tắc kế toán chi phí nghiên cứu và triển khai:

10. Kế toán các khoản đầu tư tài chính:

- Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết;
- Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn;
- Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn khác;
- Phương pháp lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn.

11. Kế toán các hoạt động liên doanh:

Nguyên tắc kế toán hoạt động liên doanh dưới hình thức: Hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát; Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

12. Ghi nhận các khoản phải trả thương mại và phải trả khác.

13. Ghi nhận chi phí phải trả, trích trước chi phí sửa chữa lớn, chi phí bảo hành sản phẩm, trích quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm.

14. Ghi nhận các khoản chi phí trả trước, dự phòng.

15. Ghi nhận các trái phiếu có thể chuyển đổi.

16. Nguyên tắc chuyển đổi ngoại tệ và các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái.

17. Nguồn vốn chủ sở hữu:

- Ghi nhận và trình bày cổ phiếu mua lại;
- Ghi nhận cổ tức;
- Nguyên tắc trích lập các khoản dự trữ các quỹ từ lợi nhuận sau thuế.

18. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu:

Nguyên tắc ghi nhận doanh thu bán hàng; doanh thu cung cấp dịch vụ; doanh thu hoạt động tài chính.

19. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu, chi phí hợp đồng xây dựng

- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu hợp đồng xây dựng;
- Nguyên tắc ghi nhận chi phí hợp đồng xây dựng.

VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

1. Tiền và các khoản tương đương tiền	Năm nay	Năm trước
- Tiền mặt
- Tiền gửi ngân hàng
- Tiền đang chuyển
- Các khoản tương đương tiền
Cộng
2. Các khoản phải thu ngắn hạn	Năm nay	Năm trước
- Phải thu khách hàng
- Trả trước cho người bán
- Phải thu nội bộ
- Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng
- Các khoản phải thu khác:		

+ Tạm ứng	...	...
+ Tài sản thiếu chờ xử lý	...	...
+ Ký quỹ, ký cược ngắn hạn	...	...
+ Phải thu khác	...	...
- Dự phòng phải thu khó đòi	(...)	(...)
- Giá trị thuần của phải thu thương mại và phải thu khác	...	...
Cộng	...	...

3. Hàng tồn kho	Năm nay	Năm trước
- Hàng mua đang đi trên đường	...	...
- Nguyên liệu, vật liệu	...	...
- Công cụ, dụng cụ	...	...
- Chi phí SX, KD dở dang	...	...
- Thành phẩm	...	...
- Hàng hóa	...	...
- Hàng gửi đi bán	...	...
Cộng giá gốc hàng tồn kho	...	...
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	(...)	(...)
- Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho	...	...
* Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong năm:.....		
* Giá trị hàng tồn kho dùng để thế chấp cho các khoản nợ:.....		
* Lý do trích thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho:....		

4. Các khoản thuế phải thu	Năm nay	Năm trước
- Thuế GTGT còn được khấu trừ	...	...
- Các khoản thuế nộp thừa cho Nhà nước:	...	...
+ Thuế thu nhập doanh nghiệp	...	...
+
Cộng	...	...

5. Các khoản phải thu dài hạn	Năm nay	Năm trước
- Phải thu dài hạn khách hàng	...	...
- Phải thu nội bộ dài hạn	...	...
+ Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	...	...
+ Cho vay nội bộ	...	...
+ Phải thu nội bộ khác	...	...
- Phải thu dài hạn khác	...	...
- Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi	(...)	(...)
- Giá trị thuần của các khoản phải thu dài hạn	...	...
Cộng	...	...

6. Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa	Máy móc thiết bị	Phương tiện vận tải truyền dẫn	Thiết bị dụng cụ quản lý	TSCĐ khác	Tổng cộng
Nguyên giá TSCĐ hữu hình						

Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Đầu tư XD CB hoàn thành						
- Tăng khác						
- Chuyển sang BĐS đầu tư						
- Thanh lý, nhượng bán						
- Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư						
- Thanh lý, nhượng bán						
- Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại của TSCĐ HH						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

* Giá trị còn lại cuối năm của TSCĐ hữu hình đã dùng thế chấp, cầm cố các khoản vay:

* Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng:

* Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý:

* Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn chưa thực hiện:

7. Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính:

Khoản mục	Máy móc thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	Thiết bị dụng cụ quản lý	TSCĐ khác	Tổng cộng
Nguyên giá TSCĐ thuê TC					
Số dư đầu năm					
- Thuê tài chính trong năm					
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính					
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính					
Số dư cuối năm					
Giá trị hao mòn lũy kế					
Số dư đầu năm					
- Khấu hao trong năm					
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính					
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính					
Số dư cuối năm					
Giá trị còn lại của TSCĐ thuê TC					
- Tại ngày đầu năm					
- Tại ngày cuối năm					

- Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm;

- Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;

- Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

8. Tăng, giảm tài sản cố định vô hình:

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Bản quyền, bằng sáng chế	Nhãn hiệu hàng hoá	Phần mềm máy vi tính	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
Nguyên giá TSCĐ vô hình						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp						
- Tăng do hợp nhất kinh doanh						
- Tăng khác						
- Thanh lý, nhượng bán						
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Thanh lý, nhượng bán						
- Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại của TSCĐVH						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 04 "TSCĐ vô hình"

9. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang:

Năm nay

Năm trước

- Chi phí XD CB dở dang

...

...

Trong đó: Những công trình lớn:

+ Công trình.....

...

...

+ Công trình.....

...

...

+

...

...

10. Tăng, giảm bất động sản đầu tư:

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
Nguyên giá bất động sản đầu tư				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
.....				
Giá trị hao mòn lũy kế				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
.....				
Giá trị còn lại BĐS đầu tư				
- Quyền sử dụng đất				

- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
.....				

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán số 05 "Bất động sản đầu tư".

-

-

11. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, dài hạn:	Năm nay	Năm trước
11.1. Đầu tư tài chính ngắn hạn:	Năm nay	Năm trước
- Đầu tư chứng khoán ngắn hạn:		
+ Chứng khoán ngắn hạn là tương đương tiền	...	...
+ Chứng khoán đầu tư ngắn hạn khác	...	...
+ Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn	(...)	(...)
- Đầu tư ngắn hạn khác	...	...
- Giá trị thuần của đầu tư tài chính ngắn hạn	...	...
11.2. Đầu tư tài chính dài hạn:	Năm nay	Năm trước
- Đầu tư vào công ty con	...	...
- Đầu tư vào công ty liên kết	...	...
- Đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát	...	...
- Đầu tư dài hạn khác:	...	...
+ Đầu tư chứng khoán dài hạn	...	...
+ Cho vay dài hạn	...	...
+ Đầu tư dài hạn khác	...	...
- Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn	(...)	(...)
- Giá trị thuần của đầu tư tài chính dài hạn	...	...
Cộng	...	...
* Danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng		
12. Chi phí trả trước dài hạn	Năm nay	Năm trước
- Số dư đầu năm	...	...
- Tăng trong năm	...	...
- Đã kết chuyển vào chi phí SXKD trong năm	...	...
- Giảm khác	...	...
- Số dư cuối năm	...	...
13. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
-		
-		
14. Các khoản vay và nợ ngắn hạn	Năm nay	Năm trước
- Vay ngắn hạn	...	...
- Vay dài hạn đến hạn trả	...	...
- Nợ thuê tài chính đến hạn trả	...	...
- Trái phiếu phát hành đến hạn trả	...	...
Cộng	...	...
15. Phải trả người bán và người mua trả tiền trước	Năm nay	Năm trước

- Phải trả người bán	...	...
- Người mua trả tiền trước	...	...
Cộng	...	...
16. Thuế và các khoản phải nộp nhà nước	Năm nay	Năm trước
16.1. Thuế phải nộp Nhà nước	...	...
- Thuế GTGT	...	...
- Thuế Tiêu thụ đặc biệt	...	...
- Thuế xuất, nhập khẩu	...	...
- Thuế TNDN	...	...
- Thuế tài nguyên	...	...
- Thuế nhà đất	...	...
- Tiền thuê đất	...	...
- Các loại thuế khác	...	...
16.2. Các khoản phải nộp khác	...	...
- Các khoản phí, lệ phí	...	...
- Các khoản phải nộp khác	...	...
Cộng	...	...
17. Chi phí phải trả	Năm nay	Năm trước
- Chi phí phải trả	...	...
- Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm	...	...
Cộng	...	...
18. Các khoản phải trả, phải nộp khác	Năm nay	Năm trước
- Tài sản thừa chờ xử lý	...	...
- Bảo hiểm y tế	...	...
- Bảo hiểm xã hội	...	...
- Kinh phí công đoàn	...	...
- Doanh thu chưa thực hiện	...	...
- Quỹ quản lý của cấp trên	...	...
- Cổ tức phải trả	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác	...	...
Cộng	...	...
19. Phải trả dài hạn nội bộ	Năm nay	Năm trước
- Phải trả dài hạn nội bộ về cấp vốn	...	...
- Vay dài hạn nội bộ	...	...
- Phải trả dài hạn nội bộ khác	...	...
Cộng	...	...
20. Các khoản vay và nợ dài hạn	Năm nay	Năm trước
20.1. Vay dài hạn		
- Vay ngân hàng	...	...
- Vay đối tượng khác	...	...
20.2. Nợ dài hạn		
- Thuê tài chính	...	...

- Trái phiếu phát hành	...	...
- Nợ dài hạn khác	...	...
Cộng	...	...

* Giá trị trái phiếu có thể chuyển đổi

* Thời hạn thanh toán trái phiếu

20.3. Các khoản nợ thuê tài chính

	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản T.toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản T.toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Dưới 1 năm						
Từ 1 - 5 năm						
Trên 5 năm						

21. Vốn chủ sở hữu

21.1. Bảng đối chiếu biến động của Vốn chủ sở hữu

	Vốn góp	Thặng dư vốn cổ phần	Cổ phiếu ngân quỹ	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá hối đoái	Quỹ đầu tư phát triển	Quỹ dự phòng tài chính	Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Số dư đầu năm trước									
- Tăng vốn trong năm trước									
- Lợi nhuận tăng trong năm trước									
- Chia cổ tức năm trước									
.....									
Số dư cuối năm trước									
Số dư đầu năm nay									
Tăng năm nay									
- Tăng vốn năm nay									
- Lợi nhuận tăng trong năm									
- Chia cổ tức năm nay									
Số dư cuối năm nay									

21.2. Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu

	Năm nay			Năm trước		
	Tổng số	Vốn cổ phần thường	Vốn cổ phần ưu đãi	Tổng số	Vốn cổ phần thường	Vốn cổ phần ưu đãi
- Vốn đầu tư của Nhà nước						

- Vốn góp (cổ đông, thành viên...)						
- Thặng dư vốn cổ phần						
- Cổ phiếu ngân quỹ	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Cộng						

* Giá trị trái phiếu đã chuyển thành cổ phiếu trong năm

21.3. Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, lợi nhuận

	Năm nay	Năm trước
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu
+ Vốn góp đầu năm
+ Vốn góp tăng trong năm
+ Vốn góp giảm trong năm
+ Vốn góp cuối năm
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia

21.4. Cổ tức

- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc niên độ kế toán :
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu thường:
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:

21.5. Cổ phiếu

	Năm nay	Năm trước
- Số lượng cổ phiếu được phép phát hành
- Số lượng cổ phiếu đã được phát hành và góp vốn đầy đủ
+ Cổ phiếu thường
+ Cổ phiếu ưu đãi
- Số lượng cổ phiếu được mua lại
+ Cổ phiếu thường
+ Cổ phiếu ưu đãi
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành
+ Cổ phiếu thường
+ Cổ phiếu ưu đãi

* *Mệnh giá cổ phiếu:*

21.6. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

- Quỹ hỗ trợ và sắp xếp cổ phần hóa DNNN

.....

21.7. Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính và quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

-
-
-

21.8. Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được hạch toán trực tiếp vào Vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán khác

-
-
-

22. Nguồn kinh phí

Năm nay Năm trước

- Nguồn kinh phí được cấp trong năm	...	...
- Chi sự nghiệp	(...)	(...)
- Nguồn kinh phí còn lại cuối kỳ	...	...
23. Tài sản thuê ngoài	Năm nay	Năm trước
23.1. Giá trị tài sản thuê ngoài		
- TSCĐ thuê ngoài	...	...
- Tài sản khác thuê ngoài	...	...
23.2. Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai của Hợp đồng thuê hoạt động TSCĐ không hủy ngang theo các thời hạn		
- Đến 1 năm	...	...
- Trên 1-5 năm	...	...
- Trên 5 năm	...	...
24. Doanh thu	Năm nay	Năm trước
24.1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	...	...
- Tổng doanh thu	...	...
+ Doanh thu bán hàng	...	...
+ Doanh thu cung cấp dịch vụ	...	...
- Các khoản giảm trừ doanh thu	...	...
+ Chiết khấu thương mại	...	...
+ Giảm giá hàng bán	...	...
+ Hàng bán bị trả lại	...	...
+ Thuế GTGT phải nộp (PP trực tiếp)	...	...
+ Thuế tiêu thụ đặc biệt	...	...
+ Thuế xuất khẩu	...	...
- Doanh thu thuần		
Trong đó: + Doanh thu thuần trao đổi hàng hóa	...	...
+ Doanh thu thuần trao đổi dịch vụ	...	...
24.2. Doanh thu hoạt động tài chính		
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi đầu tư trái phiếu, kỳ phiếu, tín phiếu	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia	...	...
- Lãi bán ngoại tệ	...	...
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá	...	...
- Lãi bán hàng trả chậm	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác	...	...
24.3. Doanh thu hợp đồng xây dựng		
- Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ;		
- Tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập báo cáo tài chính;		
- Số tiền còn phải trả cho khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng;		
- Số tiền còn phải thu của khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng.		
25. Giá vốn hàng bán	Năm nay	Năm trước
- Giá vốn của thành phẩm đã cung cấp	...	...

- Giá vốn của hàng hóa đã cung cấp	...	...
- Giá vốn của dịch vụ đã cung cấp	...	...
.....		
Cộng	...	...
26. Chi phí tài chính	Năm nay	Năm trước
- Chi phí hoạt động tài chính	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư ngắn hạn	...	...
- Lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ	...	...
.....		
Cộng	...	...
27. Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố	Năm nay	Năm trước
27.1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu	...	...
-
-
27.2. Chi phí nhân công	...	...
-
-
27.3. Chi phí khấu hao tài sản cố định	...	...
27.4. Chi phí dịch vụ mua ngoài	...	...
27.5. Chi phí khác bằng tiền	...	...
Cộng	...	...
28. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp và lợi nhuận sau thuế trong kỳ	Năm nay	Năm trước
- Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	...	...
- Các khoản điều chỉnh tăng hoặc giảm lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận chịu thuế TNDN	...	...
+ Các khoản điều chỉnh tăng	...	...
+ Các khoản điều chỉnh giảm	...	...
- Tổng thu nhập chịu thuế	...	...
- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp	...	...
- Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp	...	...
29. Tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ		
29.1. Các giao dịch không bằng tiền		
- Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính:		
- Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu:		
- Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu:		
29.2. Mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác trong kỳ báo cáo.		
- Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;		
- Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;		
- Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;		
- Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ.		

- + Đầu tư tài chính ngắn hạn;
- + Các khoản phải thu;
- + Hàng tồn kho;
- + Tài sản cố định;
- + Đầu tư tài chính dài hạn;
- + Nợ ngắn hạn;
- + Nợ dài hạn.

29.3. Các khoản tiền và tương đương tiền doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng:

- Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn, dài hạn;
- Kinh phí dự án;
-

VII. Những thông tin khác

1. Những khoản nợ ngẫu nhiên, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác.
2. Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin năm trước).
3. Những thông tin khác.

Lập, ngày tháng năm

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: Những chỉ tiêu hoặc nội dung đơn vị không có số liệu hoặc thông tin thì không phải trình bày và không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

Biểu số 12

Tên Tập đoàn:

Mẫu số S01 - S HN

Địa chỉ:

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

SỔ KẾ TOÁN HỢP NHẤT

Năm

Chứng từ sử dụng để hợp nhất		Diễn giải	Các khoản mục đối ứng liên quan đến bút toán điều chỉnh	Các khoản mục báo cáo tài chính công ty mẹ, công ty con		Điều chỉnh Tăng (+), giảm(-)		Khoản mục hợp nhất	
Báo cáo tài chính và các phiếu kế toán	Ngày... Tháng..			Tài sản *	Nguồn vốn *	Tăng	Giảm	Tài sản *	Nguồn vốn *
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		I - Hợp nhất Bảng CĐKT tập đoàn							
		<i>1- Tài sản cố định</i>							
Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty mẹ							
Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty con							

Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty con							
								
		Cộng							
		2- Hàng tồn kho							
Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty mẹ							
Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty con							
Bảng CĐKT	31/12/04	Công ty con							
								
01/PKT	15/3/04	Lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh							
		Cộng							
		II- Hợp nhất Báo cáo kết quả hoạt động KD tập đoàn							
		1. DT bán hàng và cung cấp dịch vụ							
KQKD	31/12/04	Công ty mẹ							
		Công ty con							
		Công ty con							
		Bút toán điều chỉnh doanh thu nội bộ							
		Cộng							

(*) Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất thì dùng từ Doanh thu/Chi phí; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất thì dùng từ "Thu/Chi"

VÍ DỤ: LẬP BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN HỢP NHẤT

I. Có tình hình số liệu sau liên quan đến thực hiện hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn

1. Tập đoàn NEC gồm 2 công ty (công ty mẹ A và công ty con B). Số liệu Bảng cân đối kế toán riêng của Công ty mẹ A và Công ty con B như sau:

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Công ty mẹ A		
Chỉ tiêu	Số cuối năm (31/12/04)	
Tài sản		
1- Phải thu khách hàng	1.200	
2- Hàng tồn kho	5.150	
3- TSCĐ hữu hình	14.000	
4- Đầu tư vào công ty con B	35.000	

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Công ty con B		
Chỉ tiêu	Số cuối năm (31/12/04)	
Tài sản		
1- Phải thu khách hàng	1.270	
2- Hàng tồn kho	6.570	
3- TSCĐ hữu hình	27.500	
4- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	13.260	

5- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000		5- Đầu tư dài hạn khác		
Tổng cộng Tài sản	70.350		Tổng cộng Tài sản	48.600	
Nguồn vốn			Nguồn vốn		
1- Phải trả người bán		280	1- Phải trả người bán		1.200
2- Phải trả dài hạn nội bộ		28.770	2- Phải trả dài hạn nội bộ		1.840
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600	3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		45.000
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700	4- Lợi nhuận chưa phân phối		560
Tổng cộng		70.350	Tổng cộng Nguồn vốn		48.600
Nguồn vốn					

2. Tình hình đầu tư vào Công ty con B của Công ty mẹ A như sau:

Công ty mẹ A đầu tư vào công ty con B 35.000 và nắm giữ 78% quyền biểu quyết.

Công ty mẹ A đầu tư vào Công ty liên kết C 150.000 cổ phiếu với mệnh giá (triệu đồng)/1 cổ phiếu, tổng giá trị đầu tư 15.000 (triệu đồng), chiếm 40% vốn cổ phần của Công ty C. Do Công ty mẹ A sở hữu 40% số cổ phiếu của Công ty C nên Công ty C là công ty liên kết của công ty mẹ A.

- Tình hình mua và sở hữu 150.000 cổ phiếu của công ty C trong năm 2004 như sau:

Đơn vị tính 1.000.000 đồng

Giá trị 150.000 cổ phiếu tại Công ty liên kết C tương ứng với các tài sản sau		Giá trị hợp lý của tài sản mua	Chênh lệch	Số điều chỉnh trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất	Ghi chú {Tiêu thức phân bổ chênh lệch (3)}
Loại tài sản	Giá trị				
A	1	2	3 = 2 - 1	4	5
1) Hàng tồn kho	5.000	5.000	0	0	
2) TSCĐ - Phiếu kế toán	10.000	8.000	2.000	200 (3a)	10 năm
3) Lợi thế thương mại - Phiếu kế toán		2.000	2.000	100 (3b)	20 năm
Tổng số	15.000	15.000	0	300 (3)	

Giá trị đầu tư vào Công ty liên kết C phải được điều chỉnh để phản ánh theo giá trị hợp lý lúc mua khi hợp nhất báo cáo tài chính. Bút toán điều chỉnh giảm vốn đầu tư vào Công ty liên kết C với giá trị 300 (3) được thực hiện khi hợp nhất báo cáo tài chính.

3. Trong năm 2004 giữa 2 Công ty mẹ A và Công ty con B có một số nghiệp vụ kinh tế sau:

- 15/10 Công ty (mẹ) A bán hàng cho Công ty (con) B mặt hàng X giá vốn là 200 (cho 10 sản phẩm), giá bán 250, hiện mặt hàng X còn tồn kho tại Công ty con B 50% số hàng đã mua của Công ty mẹ A. Công ty con B đã thanh toán toàn bộ tiền hàng cho Công ty mẹ A.

Như vậy, lãi nội bộ $250 - 200 = 50$ chỉ được ghi nhận 25 ($50 \times 50\%$) và phải điều chỉnh giảm lãi của tập đoàn của năm tài chính 2003.

II. Lập Bảng Cân đối kế toán hợp nhất của Công ty mẹ A

Căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của Công ty mẹ A, Công ty con B và tình hình đầu tư của Công ty mẹ A, lập các bút toán điều chỉnh sau:

1. Bút toán điều chỉnh vốn đầu tư của Công ty mẹ A vào Công ty con B:

- Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty con": 35.000 của Công ty mẹ A
- Giảm khoản mục "Nguồn vốn kinh doanh": 35.000 của Công ty con B.

2- Bút toán điều chỉnh lãi nội bộ đối với hàng hoá tiêu thụ nội bộ chưa thực hiện (50% hàng hoá Công ty mẹ A bán cho Công ty con B chưa được bán ra ngoài:

- Giảm khoản mục “Hàng tồn kho”: 25 của Công ty con B
- Giảm khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối”: 25 của Công ty mẹ A.

3- Bút toán điều chỉnh ghi nhận vốn đầu tư liên kết của công ty mẹ theo giá trị hợp lý của tài sản mua theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

- Tăng khoản mục “Vốn đầu tư vào công ty liên kết”: 300 của Công ty mẹ
- Tăng khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối”: 300 của Công ty mẹ A.

Bảng tổng hợp kết quả hợp nhất Bảng Cân đối kế toán của công ty mẹ A và công ty con B ngày 31/12/2004

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A		Công ty con B		Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT hợp nhất	
	Tài sản	Nguồn vốn	Tài sản	Nguồn vốn	Tăng (+)	Giảm (-)	Tài sản	Nguồn vốn
Tài sản								
1- Phải thu khách hàng	1200		1.270			-	2.470	
2- Hàng tồn kho	5.150		6.570			25 (2)	11.695	
3- TSCĐ hữu hình	14.000		27.500				41.500	
4. Chi phí XD cơ bản dở dang			13.260				13.260	
4- Đầu tư vào công ty con B	35.000		-			35.000 (1)	0	
5- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000		-			300 (3)	14.700	
Tổng cộng tài sản	70.350		48.600			35.325	83.625	
Nguồn vốn								
1- Phải trả người bán		280		1.200				1.480
2- Phải trả dài hạn nội bộ		28.770		1.840				30.610
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600		45.000	(35.000) (1)			50.600
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700		560	(25) (2) (300) (3)			935
Tổng cộng nguồn vốn		70.350		48.600	(35.325)			83.625

Bảng tổng hợp Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của Công ty mẹ A và Công ty con B năm 2004

Đơn vị tính 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A	Công ty con B	Bút toán điều chỉnh* (+,-)	Báo cáo KQKD hợp nhất
A	1	2	3	4
1- Doanh thu	1.000	1.500	(125) (1)	2.375

2- Giá vốn (+) Chi phí QL & bán hàng	(900)	(1.420)	100 (2)	(2.220)
3- Tổng thu nhập chịu thuế	100	80	(25) (3)	155
4- Thuế TNDN phải nộp (28%)	(28)	(22,4)	-	(50,4)
5- Lợi nhuận sau thuế TNDN	72	57,6	(25) (4)	104,6

(*) Giải thích các bút toán điều chỉnh doanh thu nội bộ, giá vốn nội bộ, lãi nội bộ (ở cột 3 - bút toán điều chỉnh):

Bút toán điều chỉnh giảm doanh thu nội bộ là 125 do Công ty mẹ A bán cho Công ty con B 250, nhưng đến cuối năm tài chính (31/12) số hàng hoá trên Công ty con B chỉ tiêu thụ được 50%, do vậy phải điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ của Công ty mẹ là 50%: $250 \times 50\% = 125$ khi thực hiện hợp nhất doanh thu tiêu thụ của tập đoàn.

(2) Bút toán điều chỉnh giảm giá vốn nội bộ là 100 do phải điều chỉnh giảm giá vốn tiêu thụ nội bộ tương ứng với điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ là: $200 \times 50\% = 100$.

(3),(4) Bút toán điều chỉnh giảm thu nhập (lợi nhuận) chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp là 25:

Bút toán điều chỉnh này tương ứng với bút toán điều chỉnh ghi giảm khoản mục lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ và ghi giảm giá trị hàng tồn kho của công ty con về khoản lãi nội bộ chưa thực hiện ở thời điểm cuối năm tài chính (31/12) khi hợp nhất Bảng cân đối kế toán của tập đoàn do hàng tồn kho tiêu thụ từ công ty mẹ sang công ty con tính đến cuối năm tài chính mới tiêu thụ được 50%.