

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

**ĐỀ TÀI: MỘT SỐ VẤN ĐỀ HOÀN THIỆN KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG
ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TRONG CÁC DOANH
NGHIỆP TẠI VIỆT NAM.**

**CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN, TÀI VỤ VÀ PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG
KINH TẾ**

MÃ SỐ : 60.34.30

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS. TRẦN VĂN THẢO

NGƯỜI THỰC HIỆN: PHẠM THỊ HUYỀN QUYÊN

CAO HỌC KHÓA 11 – KẾ TOÁN KIỂM TOÁN

THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH - NĂM 2005

CHƯƠNG 1 NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH

1.1. KHÁI NIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH

1.1.1. KHÁI NIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ CÁC HÌNH THỨC ĐẦU TƯ

1.1.1.1. Khái niệm

Một khoản đầu tư là một tài sản sử dụng để làm tăng tài sản qua những khoản phân chia nhận được; tăng giá vốn hoặc các lợi ích khác cho nhà đầu tư.

Hoạt động đầu tư là quá trình bỏ tài sản, tiền vốn vào hoạt động kinh doanh với mục đích thu lợi nhuận [34].

Hoạt động đầu tư trong DN bao gồm đầu tư bên trong và đầu tư ra bên ngoài DN. Đầu tư bên trong là việc bỏ tài sản, tiền vốn nhằm thực hiện nhiệm vụ SXKD của DN như đổi mới công nghệ, tăng cường cơ sở vật chất phục vụ SXKD, làm tăng giá trị tài sản DN. Đầu tư ra bên ngoài là việc DN đem tài sản, tiền vốn đầu tư vào DN hoặc tổ chức kinh tế khác nhằm thu lợi nhuận và được gọi là đầu tư tài chính.

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế: “Đầu tư tài chính là một tài sản do DN đang nắm giữ để làm tăng tài sản của mình nhờ các khoản lợi tức, tiền bản quyền, cổ tức và tiền thuê, làm tăng vốn đầu tư hoặc thu được những lợi ích khác cho nhà đầu tư như những lợi ích thu được từ quan hệ thương mại nhưng không phải là tài sản tồn kho, tài sản máy móc thiết bị ...” [13]. Như vậy, đầu tư tài chính là những khoản đầu tư ra bên ngoài DN, vào thị trường vốn chứ không phải là các hoạt động SXKD trong chức năng của DN. DN bỏ tiền ra để nắm giữ các công cụ tài chính với mục đích kiểm soát nguồn lực kinh doanh ở những DN khác hoặc để sinh lợi.

1.1.1.2. Các hình thức đầu tư tài chính

Các tài sản đầu tư tài chính có nhiều hình thức khác nhau và mục đích nắm giữ các tài sản của các nhà đầu tư cũng khác nhau, do đó để quản lý tốt các tài sản đầu tư cần phải phân loại chúng.

Các khoản đầu tư thường được phân loại theo thời hạn đầu tư, bởi vì thời hạn đầu tư sẽ ảnh hưởng đến tính chất tài sản nhà đầu tư đang nắm giữ và từ đó ảnh hưởng đến phương pháp trình bày tài sản đó trên BCTC. Theo thời hạn đầu tư, đầu tư tài chính được phân thành các loại sau:

Các khoản đầu tư ngắn hạn: là những khoản đầu tư có thể sẵn sàng chuyển đổi thành tiền và dự định nắm giữ không quá một năm. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn thường được coi là một khoản tương đương tiền vì chúng dễ dàng chuyển đổi thành tiền và luôn tồn tại một thị trường để trao đổi các khoản đầu tư này. Đồng thời DN không có ý định giữ chúng lâu dài vì chúng được dùng cho mục đích thương mại hoặc lưu trữ tạm thời các nguồn tiền dư thừa. Các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm chứng khoán có thể trao đổi trên thị trường (trái phiếu, cổ phiếu, ...), các khoản cho vay ngắn hạn, các khoản ứng trước có sinh lời...

Các khoản đầu tư dài hạn: Là những khoản đầu tư nắm giữ trên một năm nhằm kiểm soát một cơ sở kinh doanh khác hoặc nhằm mục đích sinh lời mà không phải là khoản đầu tư ngắn hạn. Đầu tư dài hạn được xếp vào khoản mục tài sản dài hạn. Đối với các DN, ảnh hưởng của thông tin về các khoản đầu tư này khác với các khoản đầu tư ngắn hạn, tác động của chúng ảnh hưởng lớn đến hiện trạng tài chính của DN (vì mức độ rủi ro lớn), nên cần trình bày trên BCTC sự tác động này để người sử dụng thông tin có thể biết được thực trạng kinh tế của các tài sản đầu tư.

Các khoản đầu tư tài chính dài hạn bao gồm:

- Chứng khoán có thể trao đổi trên thị trường với thời gian nắm giữ trên một năm để nhận lãi suất, cổ tức, ... không nhằm mục đích kiểm soát DN được đầu tư.

- Các khoản cho vay dài hạn để sinh lợi và các khoản ứng trước với thời gian trên một năm được hưởng lãi như ký quỹ, ký cược dài hạn ...

- Các khoản đầu tư thương mại như vàng, đá quý, công trình nghệ thuật, ...

- Các khoản đầu tư vào công ty con: Công ty con là DN chịu sự kiểm soát của một DN khác (gọi là công ty mẹ). Kiểm soát là quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của DN nhằm thu được các lợi ích kinh tế từ các hoạt động của DN đó [10].

- Các khoản đầu tư vào công ty liên kết hoạt động dưới sự kiểm soát dài hạn. Công ty liên kết là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể nhưng không phải công ty con hay công ty liên doanh của nhà đầu tư. Ảnh hưởng đáng kể là quyền tham gia của nhà đầu tư vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không kiểm soát chính sách đó [10].

- Các khoản đầu tư vào liên doanh hoạt động dưới sự kiểm soát dài hạn.

1.1.2. KHÁI NIỆM VÀ ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG LIÊN DOANH

Liên doanh là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hay nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh [10].

Đồng kiểm soát là quyền cùng chi phối của các bên góp vốn liên doanh về các chính sách tài chính và hoạt động đối với hoạt động kinh tế trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng [10]. Quyền đồng kiểm soát cho thấy các quyết định thuộc mọi lĩnh vực cần thiết cho việc thực hiện mục tiêu của liên doanh đều phải có sự đồng ý của các thành viên liên doanh, không một thành viên cá biệt nào có quyền đơn phương điều hành liên doanh.

Thành viên trong liên doanh có hai loại:

- Thành viên – bên góp vốn liên doanh: Là một bên tham gia vào liên doanh và có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.
- Thành viên – nhà đầu tư trong liên doanh: Là một bên tham gia vào liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

Các hình thức liên doanh có hai đặc điểm chung như sau:

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

- Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát.

Đặc trưng nổi bật của liên doanh so với các hình thức đầu tư khác là mối quan hệ giữa các bên liên doanh được quy định bởi hợp đồng liên doanh, thường bằng văn bản để thiết lập quyền đồng kiểm soát. Đặc trưng này giúp cho việc phân biệt giữa đầu tư vào liên doanh với những khoản đầu tư tài chính khác như đầu tư chứng khoán hoặc đầu tư vào công ty liên kết. Những hoạt động mà hợp đồng không thiết lập quyền đồng kiểm soát thì không phải là liên doanh.

Thỏa thuận bằng hợp đồng bao gồm các nội dung sau:

- Hình thức hoạt động của liên doanh, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên góp vốn liên doanh;
- Bổ nhiệm thành viên quản trị để quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh;
- Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh; và
- Việc phân chia sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể chỉ định rõ một trong các bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm việc điều hành và quản lý liên doanh. Bên điều hành liên doanh không kiểm soát liên doanh mà chỉ thực hiện trong khuôn khổ những chính sách tài chính và hoạt động đã được các bên nhất trí trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng và ủy nhiệm cho ban điều hành. Nếu bên điều hành liên doanh có toàn quyền quyết định các chính sách tài chính và hoạt động kinh tế thì bên đó là người kiểm soát và khi đó không tồn tại liên doanh [10].

1.2. HÌNH THỨC, CƠ CẤU PHÁP LÝ CỦA HOẠT ĐỘNG LIÊN DOANH VÀ YÊU CẦU ĐỐI VỚI KẾ TOÁN

Một vấn đề trọng yếu trong kế hoạch của một DN chuẩn bị tham gia liên doanh là việc lựa chọn hình thức và cơ cấu pháp lý để tiến hành hoạt động kinh doanh. Cơ cấu của liên doanh có thể gây ảnh hưởng đối với các hoạt động tài chính, pháp lý, thuế đối với các thành viên của chúng. Khi một hình thức liên doanh được lựa chọn, bên góp vốn thường phải dự đoán được các ảnh hưởng

tiềm tàng của các hình thức được chọn đối với các vấn đề thuế, trách nhiệm quản lý, khả năng tài chính của từng thành viên đối với liên doanh. Hình thái và cơ cấu pháp lý của liên doanh được đề cập trong chuẩn mực kế toán quốc tế số 31 và trong chuẩn mực kế toán Việt Nam số 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh.

Hoạt động đầu tư liên doanh có ba hình thức phổ biến sau:

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (hoạt động được đồng kiểm soát).
- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (tài sản được đồng kiểm soát).
- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát).

1.2.1. HỢP ĐỒNG HỢP TÁC KINH DOANH DƯỚI HÌNH THỨC HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH.

Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được tiến hành song song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng liên doanh thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh [10].

Ví dụ hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là khi hai hay nhiều bên góp vốn liên doanh cùng kết hợp các hoạt động, nguồn lực và kỹ năng chuyên môn để sản xuất, khai thác thị trường và cùng phân phối một sản phẩm nhất định. Như việc sản xuất và tiêu thụ một chiếc máy bay, các công đoạn khác nhau của quá trình sản xuất do mỗi bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm. Mỗi bên

tự trang trải chi phí phát sinh và được chia doanh thu từ việc bán máy bay, phần chia này được căn cứ theo thoả thuận ghi trong hợp đồng liên doanh.

Khi tham gia liên doanh, vốn góp liên doanh vẫn thuộc quyền sở hữu của bên góp vốn. Điều đó cho thấy liên doanh theo hình thức hoạt động được đồng kiểm soát không phải là đầu tư tài chính, thực chất đây là việc đầu tư vào hoạt động SXKD trong chức năng của DN.

Liên doanh không phải lập sổ kế toán và BCTC riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong liên doanh [10].

1.2.2. HỢP ĐỒNG HỢP TÁC KINH DOANH DƯỚI HÌNH THỨC LIÊN DOANH TÀI SẢN ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH

Hình thức liên doanh này được thiết lập trên cơ sở hợp đồng cùng chung quyền kiểm soát và quyền sở hữu đối với một hoặc nhiều tài sản được góp, hoặc tài sản do liên doanh mua để phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh sẽ được nhận lãi hoặc sản phẩm thu được từ việc sử dụng tài sản và phân chia phần chi phí phát sinh theo thoả thuận ghi trong hợp đồng [10].

Hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát không đòi hỏi phải thành lập một pháp nhân mới. Liên doanh hoạt động dưới tư cách pháp nhân của một trong các bên tham gia góp vốn, không nhất thiết phải có bộ máy điều hành chung mà từng bên thông qua quyền kiểm soát sẽ điều hành sử dụng tài sản phục vụ cho lợi ích của mình.

Hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát cũng không thỏa mãn điều kiện một tài sản đầu tư tài chính, giống như hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát, đây là hoạt động SXKD trong chức năng của DN.

Hình thức liên doanh này thường được sử dụng trong công nghệ dầu mỏ, hơi đốt và khai khoáng. Chẳng hạn nhiều công ty sản xuất dầu khí cùng tiến hành liên doanh và điều khiển một đường ống dẫn dầu, mỗi bên góp vốn liên doanh sử dụng đường ống dẫn dầu để vận chuyển sản phẩm của mình. Trong trường hợp nhận vận chuyển dầu cho bên thứ ba thì thu nhập từ dịch vụ này sẽ

phân chia cho các đối tác trong liên doanh. Đồng thời theo thỏa thuận trong hợp đồng các bên góp vốn liên doanh phải đồng thời gánh chịu chi phí chung để vận hành đường ống [10].

Tuy hình thức liên doanh này khác với hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát về hình thức nhưng cơ cấu pháp lý giống nhau, do vậy việc quản lý vốn góp cũng không có sự khác biệt lắm. Mỗi bên góp vốn liên doanh sẽ xác định phần tài sản là vốn góp tính theo tỷ lệ và được phân loại theo tính chất của tài sản. Chẳng hạn trong ví dụ trên đường ống dẫn dầu được coi là khoản mục máy móc thiết bị chứ không phải là khoản mục đầu tư. Để có được tài sản này bên góp vốn liên doanh phải huy động từ một khoản vay thì bên góp vốn liên doanh phải có nghĩa vụ trả nợ. Ngoài ra để có được tài sản mà liên doanh phải vay nợ thì khoản nợ này chia sẻ cho các bên tham gia liên doanh theo tỷ lệ vốn góp.

Bên góp vốn liên doanh kiểm soát liên doanh theo tỷ lệ góp vốn là tài sản hoặc nguồn hình thành tài sản. Việc quản lý vốn góp thực chất là quản lý tài sản, quản lý các khoản nợ của liên doanh phục vụ cho hoạt động này. Các khoản nợ của liên doanh, thu nhập và chi phí đều tính theo tỷ lệ vốn góp.

Việc hạch toán tài sản được đồng kiểm soát phản ánh nội dung, thực trạng kinh tế và thường là hình thức pháp lý của liên doanh. Những ghi chép kế toán riêng lẻ của liên doanh chỉ giới hạn trong những chi phí phát sinh chung có liên quan đến tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh và do các bên góp vốn liên doanh chịu theo phần được chia đã thỏa thuận. Trong trường hợp này, liên doanh không phải lập sổ kế toán và BCTC riêng. Tuy nhiên, bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

1.2.3. HỢP ĐỒNG LIÊN DOANH DƯỚI HÌNH THỨC THÀNH LẬP CƠ SỞ KINH DOANH MỚI ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Hoạt động của cơ sở kinh

doanh này cũng giống như hoạt động của các DN khác, chỉ khác là thỏa thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này [10].

Liên doanh là một DN hoạt động độc lập và tách biệt ra khỏi các bên góp vốn liên doanh. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát phải tổ chức công tác kế toán riêng như các DN khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán.

Công ty liên doanh chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, nợ phải trả, chi phí và thu nhập phát sinh tại đơn vị mình. Liên doanh sử dụng pháp nhân riêng của mình trong các hợp đồng và tạo nguồn tài chính để phục vụ cho các mục đích của hoạt động kinh doanh của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền được hưởng một phần kết quả của hoạt động của cơ sở kinh doanh hoặc được chia sản phẩm của liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Các bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng các tài sản khác vào liên doanh. Khi tài sản đã góp vào liên doanh thì nó không còn là sở hữu của bên góp vốn liên doanh nữa mà thuộc sở hữu của liên doanh. Phần vốn góp liên doanh này được ghi sổ kế toán và phản ánh trong BCTC của bên góp vốn liên doanh như một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Hình thức liên doanh này thỏa mãn điều kiện của một tài sản đầu tư tài chính, các bên góp vốn liên doanh quản lý vốn góp như một khoản đầu tư tài chính dài hạn thông qua quyền kiểm soát được xác định trên cơ sở hợp đồng.

1.3. PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH

Phương pháp kế toán ở mỗi quốc gia phụ thuộc rất lớn chính sách tài chính của từng quốc gia. Vì vậy để có một khung pháp lý chung cho kế toán được đa số các quốc gia trên thế giới chấp nhận phải dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế để xây dựng. Phần này sẽ trình bày toàn bộ nội dung kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh theo chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 31.

1.3.1. KẾ TOÁN ĐẦU TƯ LIÊN DOANH THEO HÌNH THỨC HOẠT ĐỘNG KINH DOANH ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH

Hình thức liên doanh này có đặc trưng cơ bản:

- Liên doanh không thành lập một pháp nhân mới.
- Được sử dụng tài sản, các nguồn vốn khác của các bên góp vốn liên doanh.
- Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động.
- Trong hợp đồng thỏa thuận rõ thể thức phân chia quyền lợi và nghĩa vụ của các đối tác liên doanh.

Với đặc trưng như trên, có thể khẳng định đây là hoạt động đầu tư vào SXKD được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh hạch toán hoạt động được đồng kiểm soát như các hoạt động SXKD khác của mình.

Liên doanh không phải là một pháp nhân nên không cần lập BCTC của liên doanh. Nếu BCTC được lập thì sẽ lập trên cơ sở hợp nhất các BCTC riêng của từng bên góp vốn liên doanh bằng cách xác định các khoản mục tổng cộng mà không cần có thủ tục sáp nhập hoặc điều chỉnh nào đối với từng khoản mục.

Đối với khoản vốn góp liên doanh trong hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát, mỗi bên góp vốn liên doanh phải hạch toán trong BCTC riêng của mình và sau đó trên BCTC hợp nhất:

- Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu.
- Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh [11].

1.3.2. KẾ TOÁN ĐẦU TƯ LIÊN DOANH THEO HÌNH THỨC TÀI SẢN ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH

Các đặc trưng cơ bản của hình thức liên doanh này là:

- Không thành lập pháp nhân mới.

- Chung quyền sở hữu và kiểm soát tài sản của liên doanh.
- Mỗi bên góp vốn liên doanh chia sẻ lợi ích từ việc sử dụng tài sản và chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

Bên góp vốn liên doanh trình bày trong BCTC riêng và BCTC hợp nhất những nội dung sau:

- Phần tính theo tỷ lệ góp vốn của tài sản do các bên tham gia liên doanh đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản.
- Bất kỳ khoản nợ phải trả nào do bên góp vốn liên doanh đó gây ra.
- Phần nghĩa vụ nợ của liên doanh phát sinh cùng với các bên góp vốn liên doanh khác.
- Bất kỳ khoản thu nhập nào bên góp vốn liên doanh nhận được từ liên doanh.
- Bất kỳ khoản chi phí nào phát sinh liên quan đến quyền lợi của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh [11].

Hình thức liên doanh này không hình thành một pháp nhân mới, khi liên doanh thành lập không cần có thủ tục sáp nhập hoặc chuyển tài sản vào liên doanh. Các tài sản do bên tham gia liên doanh đồng kiểm soát sẽ được trình bày trên BCTC riêng và BCTC hợp nhất của bên góp vốn liên doanh. Thực tế có thể không cần phải lập BCTC hợp nhất, nhưng BCTC sẽ có tính hữu ích cao hơn nếu nhờ đó mà có thể đánh giá được các hoạt động SXKD của bên góp vốn liên doanh.

1.3.3. KẾ TOÁN ĐẦU TƯ LIÊN DOANH THEO HÌNH THỨC CƠ SỞ KINH DOANH ĐƯỢC ĐỒNG KIỂM SOÁT BỞI CÁC BÊN GÓP VỐN LIÊN DOANH

Đặc trưng của hình thức liên doanh này là:

- Tồn tại một pháp nhân riêng biệt là công ty liên doanh.
- Công ty liên doanh hoạt động độc lập như mọi tổ chức kinh tế khác có tài sản, nguồn vốn, công nợ và chi phí, thu nhập riêng biệt.
- Vốn của công ty liên doanh được sở hữu bởi các bên tham gia liên doanh.

- Thỏa thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở kinh doanh này.
- Phân chia kết quả, sản phẩm giữa các bên góp vốn liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Kế toán đầu tư liên doanh theo hình thức cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được hạch toán như một khoản đầu tư tài chính dài hạn. Theo IAS 31 bên góp vốn liên doanh có thể lựa chọn một trong 2 phương pháp kế toán sau:

- Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ (phương pháp chuẩn).
- Phương pháp cổ phần.

1.3.3.1. Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ

Theo phương pháp này, phần phân chia của từng bên góp vốn liên doanh đối với tài sản, nợ phải trả, thu nhập, chi phí, ... của liên doanh được kết hợp với các khoản mục tương tự của bên góp vốn liên doanh đó hoặc được báo cáo riêng.

Trong phương pháp này các nội dung sau sẽ được ghi nhận:

- Kế toán giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh (như góp vốn, mua bán tài sản).
- Kế toán thanh lý, chuyển nhượng đầu tư liên doanh.
- Kế toán thu nhập và chi phí hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh.
- BCTC hợp nhất.

Theo phương pháp này, kế toán hoạt động liên doanh như sau:

Kế toán góp vốn liên doanh: Tài sản đưa đi góp vốn liên doanh được bên góp vốn liên doanh ghi tăng khoản đầu tư dài hạn theo giá trị vốn góp, chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của tài sản góp vốn phản ánh vào TK “Chênh lệch đánh giá tài sản”.

Khi góp vốn hoặc bán tài sản cho liên doanh sẽ xảy ra một trong hai trường hợp:

- Nếu giá trị vốn góp hoặc giá bán lớn hơn giá trị ghi sổ thì bên góp vốn liên doanh chỉ hạch toán vào thu nhập phần lợi nhuận tương ứng theo tỷ lệ vốn

góp của đối tác khác, còn phần chênh lệch tính theo tỷ lệ vốn góp của bên góp vốn liên doanh thì hạch toán tăng nguồn vốn chủ sở hữu.

- Nếu giá trị vốn góp hoặc giá bán nhỏ hơn giá trị ghi sổ thì bên góp vốn liên doanh sẽ hạch toán phần lỗ tính theo tỷ lệ vốn góp của các đối tác khác, còn phần chênh lệch tính theo tỷ lệ vốn góp của bên góp vốn liên doanh sẽ hạch toán giảm nguồn vốn chủ sở hữu.

Ngoài ra bên góp vốn liên doanh phải hạch toán toàn bộ phần giá trị phần lỗ khi chứng minh được giá trị vốn góp liên doanh được xác định thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản góp vốn.

Kế toán nghiệp vụ mua tài sản của liên doanh: Tại thời điểm mua, bên góp vốn liên doanh ghi nhận việc mua tài sản của liên doanh như của các đối tác khác. Nếu bên góp vốn liên doanh lập BCTC hợp nhất, bên góp vốn liên doanh không phản ánh phần lợi nhuận của liên doanh thu được từ nghiệp vụ giao dịch này cho đến khi tài sản được bán cho bên thứ ba độc lập. Trường hợp bán tài sản bị lỗ, bên góp vốn liên doanh phải hạch toán phần lỗ này ngay (phần lỗ được tính theo tỷ lệ vốn góp của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh).

Kế toán thu nhập và chi phí: Lợi nhuận được chia từ liên doanh cho các bên tham gia liên doanh theo tỷ lệ vốn góp được coi là thu nhập hoạt động tài chính. Chi phí của hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh như lãi tiền vay góp vốn, chi phí tham gia liên doanh, chi phí giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh được coi là chi phí tài chính.

BCTC của bên góp vốn liên doanh: Bên góp vốn liên doanh là một nhà đầu tư, một đơn vị kế toán độc lập với liên doanh, do vậy bên góp vốn liên doanh phải lập BCTC riêng để cung cấp thông tin cho các đối tượng có liên quan. Mặt khác, bên góp vốn liên doanh cũng là một bên đồng kiểm soát trong liên doanh cho nên quan hệ giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh là quan hệ giữa hai đơn vị kinh doanh độc lập, nhưng lại thống nhất và ràng buộc nhau trong lợi ích chung. Chính vì sự ràng buộc này nên bên góp vốn liên doanh cần thiết phải lập BCTC hợp nhất để thấy được quyền lợi và nghĩa vụ của bên góp

vốn liên doanh trong liên doanh. BCTC hợp nhất là BCTC của một tập đoàn được trình bày như BCTC của một DN.

Trong BCTC riêng, bên góp vốn liên doanh trình bày khoản vốn góp liên doanh trên Bảng cân đối kế toán là tài sản đầu tư dài hạn. Tuy nhiên việc lập và công bố báo cáo này tuân theo quy định của từng nước để đáp ứng yêu cầu thông tin khác nhau. Vì vậy IAS 31 không đưa ra phương pháp hạch toán chuẩn nào.

Để lập BCTC hợp nhất, phương pháp chuẩn mà IAS 31 đưa ra là hợp nhất theo tỷ lệ vốn góp trong liên doanh. Đây là phương pháp hạch toán và lập báo cáo theo đó phần vốn góp của bên góp vốn liên doanh về tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí trong một đơn vị đồng kiểm soát, được kết hợp theo đúng trật tự với các khoản mục tương đương hoặc được báo cáo như khoản mục riêng biệt trong BCTC của bên góp vốn liên doanh [11].

Trong BCTC hợp nhất, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh được bản chất và thực trạng kinh tế của hoạt động đầu tư, đó là quyền kiểm soát phần được chia từ các lợi ích kinh tế trong tương lai thông qua phần tài sản mà bên góp vốn liên doanh đó được kiểm soát, phần nợ phải trả mà họ phải gánh chịu, phần thu nhập và các khoản chi phí của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh. Việc xác định phần tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí được báo cáo trong BCTC hợp nhất theo tỷ lệ vốn góp trong liên doanh. Có hai hình thức báo cáo được sử dụng:

Hình thức thứ nhất: Bên góp vốn liên doanh có thể kết hợp phần tài sản, nợ phải trả, thu nhập, chi phí của mình trong liên doanh với các khoản mục tương tự trong BCTC hợp nhất trên cơ sở theo trật tự khoản mục nào vào khoản mục đó. Ví dụ có thể kết hợp khoản mục hàng tồn kho của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh với chỉ tiêu hàng tồn kho trong BCTC hợp nhất. Tương tự như vậy với các chỉ tiêu khác như tài sản cố định, chi phí, thu nhập, ...

Hình thức thứ hai: Bên góp vốn liên doanh có thể báo cáo phần vốn góp trong liên doanh thành những chỉ tiêu riêng biệt trong BCTC hợp nhất. Ví dụ: trình

bày TSLĐ của mình trong liên doanh riêng rẽ như một phần TSLĐ trong BCTC hợp nhất, tương tự như vậy với các chỉ tiêu khác như tài sản cố định, chi phí, thu nhập, ...

Hai loại báo cáo trên chỉ khác nhau về hình thức, nhưng đều dẫn đến sự đồng nhất về các chỉ tiêu tài chính như tài sản, nợ phải trả, thu nhập, chi phí, ...

Ngoài phương pháp chuẩn là phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ vốn góp, IAS 31 còn chấp nhận phương pháp thay thế – phương pháp vốn cổ phần.

1.3.3.2. Phương pháp vốn cổ phần

Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp trong liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của đơn vị được đầu tư. Phương pháp này được sử dụng trong trường hợp bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát liên doanh hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với liên doanh.

Sử dụng phương pháp này cần lưu ý các vấn đề sau:

Thứ nhất: Lợi thế thương mại.

Nếu chi phí đầu tư góp vốn lớn hơn giá trị hợp lý của khoản vốn góp trong tài sản thuần của đơn vị được đầu tư thì khoản chênh lệch đó chính là giá trị lợi thế thương mại dương. Ngược lại nếu chi phí đầu tư góp vốn nhỏ hơn giá trị hợp lý của khoản vốn góp trong tài sản thuần của đơn vị được đầu tư thì khoản chênh lệch đó chính là giá trị lợi thế thương mại âm.

- Đối với lợi thế thương mại dương: Theo IAS 22 – “Hợp nhất kinh doanh”, cho phép công nhận lợi thế thương mại dương là tài sản và được khấu hao vòng 20 năm, trừ trường hợp chứng minh được thời gian hữu dụng dài hơn. Đồng thời IAS 36 – “Giảm giá trị tài sản” quy định hàng năm DN phải kiểm tra tổn thất của lợi thế thương mại và ghi vào lỗ các khoản tổn thất phát sinh.

- Đối với lợi thế thương mại âm: Lợi thế thương mại âm trước hết sẽ phân bổ theo các chi phí (hoặc lỗ) liên quan đến việc sáp nhập (nếu có) khi chúng phát sinh. Lợi thế thương mại âm phần nhỏ hơn hoặc bằng tổng giá trị hợp lý của tài sản phi tiền tệ có thể xác định được ghi vào thu nhập tương ứng với thời kỳ các tài sản đó được sử dụng. Lợi thế thương mại âm còn lại (nếu có) được ghi ngay

vào thu nhập. Lợi thế thương mại âm được trình bày trên BCTC như một khoản giảm trừ tài sản.

Thứ hai: Thuế thu nhập DN

Phương pháp này yêu cầu bên góp vốn liên doanh phải phản ánh thu nhập hiện thời dựa trên kết quả hoạt động của đơn vị được đầu tư. Nhưng khi tính thuế bên góp vốn chỉ báo cáo phần lợi nhuận đã nhận và lãi, lỗ từ việc thanh lý khoản vốn góp đã được hiện thực hoá. Do đó phải có những xử lý về thuế thu nhập theo chuẩn mực IAS 12 – “Thuế thu nhập”.

Thứ ba: Vào ngày kết thúc niên độ, có hai phương pháp kế toán sau:

Phương pháp 1: Khoản đầu tư vào công ty liên doanh được kế toán theo giá phí trên báo cáo riêng của nhà đầu tư. Phương pháp vốn cổ phần chỉ được sử dụng khi xây dựng BCTC hợp nhất giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh.

Nếu liên doanh báo cáo lãi, bên góp vốn liên doanh ghi tăng giá trị khoản đầu tư bằng lợi nhuận ròng nhân với tỷ lệ vốn góp của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh. Khi công ty liên doanh chia lãi thì coi như là một khoản thu nhập và ghi giảm giá trị đầu tư bằng phần lãi đã nhận. Như vậy giá trị của khoản đầu tư sẽ tăng theo lợi nhuận đạt được của công ty liên doanh.

Nếu liên doanh bị lỗ, bên góp vốn liên doanh hạch toán khoản lỗ này vào chi phí đồng thời ghi giảm giá trị của khoản vốn góp. Trường hợp công ty liên doanh tiếp tục lỗ và số lỗ tích lũy này lớn hơn hoặc bằng giá trị khoản đầu tư thì bên góp vốn liên doanh sẽ ngừng không phản ánh vào báo cáo kết quả của mình số lỗ của công ty liên doanh. Trong trường hợp này phần vốn góp liên doanh sẽ được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán với giá trị bằng 0. Khi công ty liên doanh lại có lãi, bên góp vốn liên doanh chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ tích lũy chưa được hạch toán trước đây.

Phương pháp 2: Khoản đầu tư vào công ty liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu trên BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh. Sau

đó lập BCTC hợp nhất cũng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu thì chỉ cần loại bỏ những giao dịch lãi, lỗ liên công ty.

Trên Báo cáo kết quả kinh doanh, kết quả từ hoạt động đầu tư liên doanh được báo cáo thành mục riêng là chi phí hoặc thu nhập hoạt động đầu tư tài chính. Nhà đầu tư phải thuyết minh thêm một số thông tin để trình bày rõ hơn về hoạt động liên doanh của nhà đầu tư như: tỷ lệ sở hữu vốn, phương pháp hạch toán, các cam kết mà nhà đầu tư đã đứng ra cam kết trực tiếp như trách nhiệm về công nợ của liên doanh, cam kết về vốn góp, ...

Việc sử dụng phương pháp “Hợp nhất theo tỷ lệ vốn góp” và phương pháp “Vốn cổ phần” được thực hiện khi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với liên doanh. Nếu bên góp vốn liên doanh không có quyền kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể thì khoản đầu tư góp vốn liên doanh được hạch toán theo chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”. Nếu bên góp vốn liên doanh kiểm soát hoàn toàn liên doanh thì liên doanh trở thành công ty con và bên góp vốn liên doanh hạch toán khoản vốn góp liên doanh theo quy định tại IAS 27 – BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con.

1.4. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

1.4.1. HỆ THỐNG KẾ TOÁN CỦA CÁC QUỐC GIA ANGLO – SÁXON

1.4.1.1. Hệ thống kế toán Mỹ

Ở Mỹ, hình thái và cơ cấu pháp lý cơ bản được sử dụng trong các liên doanh là công ty vô danh liên doanh và hãng hợp danh liên doanh.

Hãng hợp danh liên doanh được hình thành từ sự quen biết và tin cậy lẫn nhau trong kinh doanh, là một tổ chức có từ hai thành viên trở lên tham gia như những người đồng sở hữu và kinh doanh vì mục đích lợi nhuận. Nếu liên doanh được thành lập dưới hình thức này thì về mặt pháp lý được tổ chức như là một hiệp hội không cần đăng ký tư cách pháp nhân độc lập. Thông thường quan hệ giữa các bên góp vốn liên doanh trong một hãng hợp danh liên doanh là mối liên hệ liên đới. Trong điều kiện bình thường thì mỗi đồng sở hữu là một đại diện

của hãng hợp danh liên doanh. Mỗi thành viên trong liên doanh có trách nhiệm vô hạn đối với mọi khoản nợ của hãng hợp danh liên doanh. Với các đặc trưng pháp lý này, hãng hợp danh liên doanh chính là hình thức liên doanh hoạt động SXKD đồng kiểm soát hoặc tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát theo định nghĩa trong IAS 31 [19], [30].

Nếu liên doanh thành lập dưới dạng là một công ty vô danh liên doanh, loại hình liên doanh này là một tổ chức kinh tế hoạt động với tư cách pháp nhân độc lập. Các thành viên trong liên doanh chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi góp vốn của mình. Hình thức liên doanh này về cơ cấu pháp lý giống như hình thức liên doanh các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát trong IAS 31.

Với hai hình thức liên doanh này, bên góp vốn liên doanh có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để kế toán các khoản vốn góp trong liên doanh. Các phương pháp kế toán này được trình bày trong chuẩn mực APB 18 được FASB chấp nhận làm chuẩn mực chung để kế toán các khoản đầu tư vào các tập đoàn trong đó có hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh.

Các phương pháp kế toán có thể sử dụng để kế toán khoản góp vốn liên doanh là: Phương pháp chi phí; phương pháp vốn cổ phần; phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ; phương pháp vốn cổ phần mở rộng; phương pháp hợp nhất hoàn toàn. Việc chọn phương pháp nào để kế toán hoạt động liên doanh phụ thuộc vào từng trường hợp, từng hoàn cảnh và từng ngành nghề kinh doanh của cơ sở liên doanh.

Phương pháp chi phí: Phương pháp này áp dụng trong trường hợp bên góp vốn liên doanh góp vốn vào liên doanh với tỷ lệ nhỏ hơn 20% và không có ảnh hưởng đáng kể đối với liên doanh.

Phương pháp kế toán: Vốn góp liên doanh được coi là một tài sản đầu tư dài hạn và đánh giá theo giá phí đầu tư. Thu nhập và chi phí hoạt động tài chính được ghi nhận theo kỳ hoạt động và không ảnh hưởng đến giá trị tài sản đầu tư. Ngoài ra, nguyên tắc thận trọng đòi hỏi tài sản đầu tư phải được phản ánh ở mức

thấp hơn khi liên doanh gặp rủi ro, khoản giảm sút này phải được phản ánh như một khoản lỗ chưa thực hiện và khấu trừ vào giá trị của tài sản đầu tư [23].

Phương pháp vốn cổ phần: Phương pháp này áp dụng để kế toán khoản đầu tư vào các công ty vô danh liên doanh và khoản đầu tư cổ phiếu thường. Đối với khoản đầu tư ở cổ phiếu thường nhà đầu tư phải có ảnh hưởng đáng kể đến cơ sở được đầu tư (nhà đầu tư sở hữu ít nhất 20% cổ phiếu thông thường của cơ sở được đầu tư).

Phương pháp kế toán: Khoản vốn góp liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc và được hạch toán là tài sản đầu tư dài hạn trong BCTC riêng của bên đầu tư. Trong thời gian nắm giữ, giá trị tài sản đầu tư tăng lên hay giảm đi theo tỷ lệ sở hữu của bên đầu tư trong lãi hay lỗ của cơ sở được đầu tư. Tài sản đầu tư được ghi giảm khi bên đầu tư nhận lãi được chia. Nếu phát sinh chênh lệch giữa chi phí đầu tư và vốn theo tỷ lệ của bên đầu tư trong tài sản thuần của cơ sở được đầu tư, sẽ được khấu trừ dựa trên tài sản và nợ có thể xác định được có liên quan đến sự chênh lệch đó. Nếu không có mối liên hệ nào giữa sự chênh lệch với bất kỳ một tài sản hay một khoản nợ cơ bản nào, lúc đó chênh lệch này được coi là lợi thế thương mại [23], [39].

Phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ: Phương pháp này áp dụng trong các liên doanh thuộc các ngành công nghiệp như dầu khí, bất động sản, xây dựng, ... hoặc trong các cơ sở kinh doanh mà nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đến cơ sở được đầu tư.

Phương pháp kế toán: Khoản đầu tư được hạch toán là tài sản đầu tư và được đánh giá theo giá gốc. Hợp nhất theo tỷ lệ được thực hiện khi lập BCTC hợp nhất của bên góp vốn liên doanh. Bên góp vốn liên doanh sẽ trình bày trên BCTC phần sở hữu của mình trong liên doanh theo tỷ lệ vốn góp, trong đó các khoản mục hợp nhất sẽ bao gồm các khoản mục như công nợ, tài sản, chi phí, thu nhập của liên doanh được phân chia theo tỷ lệ, tương ứng với tỷ lệ vốn góp liên doanh [23].

Phương pháp hợp nhất hoàn toàn: Phương pháp này áp dụng trong trường hợp tỷ lệ sở hữu của bên góp vốn liên doanh liên doanh từ 50% trở lên, hoạt động liên doanh không có khác biệt lớn về đặc điểm và tính chất kinh doanh.

Phương pháp kế toán: Khoản đầu tư ban đầu được coi là tài sản đầu tư và đánh giá theo chi phí. Hợp nhất hoàn toàn chỉ thực hiện khi lập BCTC hợp nhất, theo đó sẽ hợp nhất tài sản, công nợ, vốn, kết quả kinh doanh của công ty mẹ trong đó bao gồm nhiều công ty con. Các công ty con này sẽ hợp nhất toàn bộ tài sản, công nợ, thu nhập, chi phí vào BCTC hợp nhất của công ty mẹ. Khi thiết lập BCTC loại này cần loại trừ các giao dịch nội bộ giữa các thành viên [23].

Phương pháp vốn cổ phần mở rộng: Phương pháp vốn cổ phần mở rộng cũng dựa theo các nguyên tắc như phương pháp vốn cổ phần. Tuy nhiên việc trình bày BCTC theo phương pháp vốn cổ phần mở rộng là sự kết hợp hai phương pháp vốn cổ phần và hợp nhất theo tỷ lệ. Theo phương pháp này BCTC của bên góp vốn liên doanh sẽ được trình bày thành hai nội dung:

Trong BCTC tài sản đầu tư sẽ được báo cáo theo cổ phần của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh.

Ngoài ra, bên góp vốn liên doanh còn trình bày riêng tài sản, nợ phải trả, thu nhập, chi phí theo tỷ lệ vốn góp của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh tách ra khỏi BCTC của bên góp vốn liên doanh như một báo cáo riêng [23].

1.4.1.2. Hệ thống kế toán Anh

Đối với hệ thống kế toán Anh, đầu tư tài chính được chia thành hai loại, đầu tư tài chính thông thường và đầu tư tài chính nhằm mục đích kiểm soát. Đầu tư nhằm mục đích kiểm soát gồm có hai dạng là đầu tư vào công ty liên kết và đầu tư vào các liên doanh, tuy nhiên không bao gồm hoạt động đầu tư kiểm soát hoàn toàn như hình thức công ty mẹ và công ty con.

Đối với kế toán hoạt động liên doanh, Kế toán Anh không cho phép áp dụng phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ. Trên BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh áp dụng phương pháp chi phí, việc áp dụng phương pháp tổng vốn cổ phần được sử dụng khi xây dựng BCTC hợp nhất. Phương pháp tổng vốn cổ phần

tương tự như phương pháp vốn cổ phần nhưng bên góp vốn liên doanh phải trình bày các thông tin bổ sung trong BCTC những nội dung sau:

- Phần doanh thu của nhà đầu tư tính theo tỷ lệ sở hữu trong báo cáo kết quả kinh doanh và tách riêng thành một khoản mục.
- Phần lợi ích của nhà đầu tư tính theo tỷ lệ sở hữu trong tổng tài sản và nợ phải trả của liên doanh trong Bảng cân đối kế toán [39].

Có thể nhận thấy các quốc gia Anglo-Saxxon cho phép DN tương đối tự do trong việc tổ chức kế toán. Nhà nước kiểm soát hoạt động kế toán thông qua các nguyên tắc kế toán được xây dựng thành hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia, không có chế độ kế toán. Các DN khi xây dựng chính sách kế toán dựa vào chuẩn mực là có thể thiết lập được toàn bộ hệ thống thông tin kế toán tại đơn vị.

Phương pháp vốn cổ phần có nhiều ưu điểm vì phản ánh được phần sở hữu của nhà đầu tư trong tài sản thuần của cơ sở được đầu tư, giúp người sử dụng thông tin kế toán đánh giá được giá trị hợp lý của khoản đầu tư. Trong khi đó phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ chỉ đơn thuần cộng vào các khoản mục tài sản, vốn chủ sở hữu, nợ phải trả, thu nhập, chi phí theo tỷ lệ vốn góp vào BCTC của nhà đầu tư làm cho thông tin tài chính nhiều khi không phản ánh thực chất giá trị hợp lý của khoản đầu tư (do cơ sở được đầu tư báo cáo quá giá trị hợp lý của tài sản).

1.4.2. HỆ THỐNG KẾ TOÁN PHÁP

Hoạt động đầu tư tài chính cũng chia thành hai loại là đầu tư ngắn hạn và đầu tư dài hạn. Trong hoạt động đầu tư tài chính dài hạn, tùy theo mức độ ảnh hưởng của nhà đầu tư đối với cơ sở được đầu tư để chia thành hoạt động đầu tư chứng khoán và đầu tư vốn vào đơn vị khác dưới dạng liên doanh, liên kết hoặc kiểm soát cơ sở được đầu tư. Tuy nhiên kế toán Pháp không đưa ra tiêu thức để phân biệt cụ thể giữa các hình thức đầu tư dài hạn. Trong hình thức đầu tư liên doanh chỉ đề cập đến hình thức các cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên doanh: Trên BCTC riêng của nhà đầu tư khoản đầu tư được đánh giá theo giá phí; trên BCTC hợp nhất bên góp vốn liên doanh áp dụng phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ [22], [31].

1.4.3. HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRUNG QUỐC

Kế toán hoạt động đầu tư tài chính nói chung và đầu tư theo hình thức góp vốn liên doanh tuân thủ theo chuẩn mực kế toán “Đầu tư”. Chuẩn mực quy định các khoản đầu tư tài chính là một tài sản thuộc sở hữu của người đầu tư chuyển giao cho DN khác nhằm thu được lợi ích sinh ra từ các tài sản này bao gồm đầu tư ngắn hạn và đầu tư dài hạn. Trong đầu tư dài hạn có hai loại là đầu tư chứng khoán dài hạn và nợ dài hạn. Đầu tư chứng khoán được phân loại theo quyền kiểm soát của người đầu tư đối với cơ sở được đầu tư. Theo cách phân loại này hoạt động đầu tư được chia thành: Nhà đầu tư kiểm soát hoàn toàn cơ sở được đầu tư, nhà đầu tư đồng kiểm soát, nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể, nhà đầu tư thông thường (không có quyền kiểm soát cũng như không có ảnh hưởng đáng kể đến cơ sở được đầu tư). Tuy nhiên quyền kiểm soát không phân chia rõ ràng theo tỷ lệ sở hữu vốn của nhà đầu tư, tất cả đều được hạch toán là khoản đầu tư chứng khoán dài hạn. Chuẩn mực kế toán chỉ đề cập đến hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức cơ sở liên doanh đồng kiểm soát, còn hai hình thức tài sản đồng kiểm soát và hoạt động đồng kiểm soát không được đề cập đến trong chuẩn mực này.

Trung Quốc áp dụng hai phương pháp kế toán cho khoản đầu tư tài chính, đó là phương pháp chi phí và phương pháp vốn cổ phần [18].

Phương pháp chi phí: Dùng hạch toán các khoản đầu tư ngắn hạn; các khoản đầu tư dài hạn như nợ dài hạn, đầu tư chứng khoán dài hạn mà nhà đầu tư không có quyền kiểm soát cơ sở được đầu tư.

Phương pháp kế toán: Khoản đầu tư được đánh giá theo giá phí. Giá trị của khoản đầu tư không đổi trong quá trình đầu tư, trừ trường hợp có sự giảm giá. Nếu sự giảm giá xuất hiện thì kế toán sẽ điều chỉnh số dư đầu tư theo định kỳ hoặc cuối năm tài chính, số chênh lệch giữa giá thanh toán tại thời điểm lập

báo cáo và giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận như một khoản lỗ của kỳ kế toán.

Giá thanh toán được coi là giá trị đánh giá lại căn cứ vào sự tăng giá bán thuần của tài sản và giá trị hiện tại của dòng tiền ước tính trong tương lai thu được khi nắm giữ tài sản đầu tư và giá chuyển nhượng khi kết thúc hoạt động đầu tư.

Phương pháp vốn cổ phần: Áp dụng trong trường hợp nhà đầu tư có quyền kiểm soát, quyền đồng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến cơ sở được đầu tư. Kế toán hoạt động đầu tư liên doanh áp dụng phương pháp vốn cổ phần.

Trường hợp nhà đầu tư mua lại cổ phần vốn góp để trở thành nhà đầu tư đồng kiểm soát liên doanh thì chênh lệch giữa giá mua khoản đầu tư với cổ phần của nhà đầu tư trong vốn cổ phần của cơ sở được đầu tư được coi là lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại được tính vào thu nhập hoặc chi phí nhưng không tính hết ngay tại thời điểm mua, mà được ghi nhận trong toàn bộ thời gian đầu tư nếu có quy định trong hợp đồng. Nếu hợp đồng không đề cập đến thời gian đầu tư thì số chênh lệch này được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí trong 10 năm.

Trong quá trình nắm giữ các khoản đầu tư thì việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của khoản đầu tư khi cơ sở được đầu tư lãi hoặc lỗ tương tự như IAS.

Có thể thấy Trung Quốc dựa vào IAS để ban hành chuẩn mực kế toán quốc gia nhưng không sao chép thuần túy mà xuất phát từ hoàn cảnh thực tiễn của Trung Quốc. Ví dụ trong nhóm chuẩn mực kế toán về hoạt động đầu tư tài chính, khác với IAS đưa ra nhiều phương pháp kế toán và trình bày những nghiệp vụ phức tạp mà các quốc gia mới chuyển sang nền kinh tế thị trường chưa phát sinh, Trung Quốc không xây dựng riêng từng chuẩn mực đầu tư tài chính như IAS mà gộp tất cả các hoạt động tài chính trong chuẩn mực kế toán “Đầu tư”. Trong chuẩn mực này cũng chỉ lựa chọn phương pháp vốn cổ phần để

hạch toán. Phương pháp này tương đối đơn giản nhưng vẫn hài hòa được với IAS và các quốc gia khác trên thế giới.

Tóm lại, với xu hướng toàn cầu hóa kinh tế , nhu cầu tiêu chuẩn hóa và hài hòa các nội dung, nguyên tắc kế toán giữa các quốc gia, đặc biệt là hài hòa và thống nhất trong trình bày BCTC ngày càng cao. Từ sự nghiên cứu về chuẩn mực kế toán quốc tế và phương pháp kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh của một số hệ thống kế toán điển hình trên thế giới, đối chiếu với thực tiễn kế toán hoạt động góp vốn liên doanh tại Việt Nam, có thể rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong việc hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư liên doanh.

CHƯƠNG 2 THỰC TRẠNG KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở VIỆT NAM

2.1. ĐẶC ĐIỂM TÌNH HÌNH THỰC HIỆN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Để khuyến khích đầu tư, tạo hành lang pháp lý làm điều kiện tiên đề cho các nhà đầu tư yên tâm bỏ vốn thực hiện các hoạt động kinh doanh tại Việt Nam, Nhà Nước đã ban hành nhiều văn bản pháp luật trong đó có Luật đầu tư nước ngoài và Luật khuyến khích đầu tư trong nước.

Trong các đạo Luật trên, chỉ có Luật đầu tư nước ngoài đưa ra các giới hạn pháp lý về hình thức đầu tư. Còn Luật đầu tư trong nước không nêu cụ thể về vấn đề này nên các hoạt động đầu tư liên doanh của các DN trong nước không có văn bản pháp lý nào điều chỉnh, đây là một mảng hoạt động mà nhà nước đang rất khó khăn trong khâu quản lý.

Luật đầu tư nước ngoài có đề cập đến hoạt động đầu tư liên doanh, nhưng chỉ là những quy định ràng buộc mang tính pháp lý. Luật đầu tư nước ngoài đề cập tới 4 hình thức đầu tư chủ yếu: DN liên doanh, hợp đồng hợp tác kinh doanh, DN 100% vốn nước ngoài và hợp đồng hợp tác kinh doanh chuyển giao. Trong 4 hình thức trên thì chỉ có hình thức DN liên doanh và hợp đồng hợp tác kinh doanh là các DN Việt Nam được tham gia với tư cách là một đối tác tham gia góp vốn. Hình thức DN 100% vốn đầu tư nước ngoài thì hoạt động như một công ty con ở Việt Nam dưới sự kiểm soát của công ty mẹ ở nước ngoài. Hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh chuyển giao thì đại diện cho phía Việt Nam là chính phủ chứ không phải là DN.

Đối với hình thức công ty liên doanh: Là hình thức liên doanh phổ biến và chủ yếu ở Việt Nam. Hình thức liên doanh này đã góp phần phát triển nhiều ngành công nghiệp của nước ta, cung cấp nhiều sản phẩm quan trọng cho nền kinh tế mà trước đây vẫn phải nhập khẩu.

Tuy nhiên có thể nhận thấy những hạn chế của hình thức đầu tư này như sau:

- Khả năng góp vốn của các DN Việt Nam rất thấp, bình quân chỉ chiếm 30% vốn pháp định và khoảng 10% vốn đầu tư của các liên doanh, nên thực chất phía Việt Nam không có quyền đồng kiểm soát liên doanh [1].

- Một số đối tác nước ngoài trong liên doanh khai khống chi phí đầu tư, nâng giá thiết bị máy móc góp vốn và nguyên liệu đầu vào, hạ giá đầu ra để thu lợi, hạch toán lỗ cho liên doanh nhưng bên Việt Nam không kiểm soát được.

- Nhiều đối tác nước ngoài có mục tiêu lâu dài là chiếm lĩnh thị phần ở Việt Nam nên thực hiện chính sách khuyến mại, tiếp thị, quảng cáo, với chi phí quá lớn và giá bán thấp nhằm cạnh tranh, thậm chí chấp nhận lỗ những năm đầu. Vì vậy, giữa các bên liên doanh nảy sinh hàng loạt những bất đồng về chiến lược kinh doanh, tài chính, phương thức quản lý, ... dẫn đến tình trạng mâu thuẫn, ảnh hưởng đến việc triển khai dự án, là nguyên nhân đổ vỡ của nhiều liên doanh.

Trong những năm đầu hợp tác với nước ngoài, do quan niệm hình thức DN liên doanh có nhiều lợi thế hơn cho phía Việt Nam, nên chúng ta chủ trương hướng các nhà đầu tư nước ngoài theo hình thức này bằng nhiều chính sách ưu đãi. Nhưng thực tế cho thấy, nhiều DN Việt Nam không đủ khả năng tài chính và năng lực quản lý để tham gia liên doanh nên sau một thời gian triển khai dự án đã buộc phải đứng trước sự lựa chọn hoặc giải thể hoặc chuyển nhượng vốn góp cho đối tác nước ngoài (điển hình là liên doanh Coca Cola).

Hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh: Hình thức đầu tư này đã góp phần tích cực vào việc phát triển hiện đại hóa các ngành kinh tế mũi nhọn ở Việt Nam, đặc biệt là trong công nghệ dầu khí, bưu chính viễn thông, ...

Hình thức HĐHTKD có hạn chế là đối tác nước ngoài thường không thường trú tại Việt Nam, nên việc điều hành liên doanh do phía Việt Nam thực hiện. Trong quá trình thực hiện dự án, do không được tham gia quản lý điều hành liên doanh nên các nhà đầu tư nước ngoài không tin tưởng đầu tư theo hình thức này. Mặt khác, bên nước ngoài không có tư cách pháp nhân nên nếu có lãi thì bên nước ngoài được chia lãi, nhưng khi hoạt động gặp khó khăn, tranh chấp

thì bên Việt Nam phải chịu hoàn toàn trách nhiệm, và gánh chịu hết các khoản nợ phải trả của liên doanh.

2.2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở VIỆT NAM

2.2.1. THỰC TRẠNG VỀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM

Quá trình hình thành và phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam gắn liền với sự phát triển và đổi mới nền kinh tế đất nước và cơ chế quản lý tài chính. Sự phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam phù hợp với yêu cầu, nhiệm vụ và cơ chế quản lý kinh tế của từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế.

Văn bản đầu tiên quy định về chế độ kế toán tại Việt Nam là quyết định số 130/TTG ngày 04/04/1957 của Thủ tướng chính phủ về việc thi hành từng bước chế độ hạch toán kinh doanh ở các xí nghiệp quốc doanh. Nhưng từ năm 1970 đến nay hệ thống kế toán mới thể hiện rõ đặc tính của hệ thống kế toán DN. Những thời điểm quan trọng nhất đánh dấu sự phát triển về chất của hệ thống kế toán Việt Nam là vào năm 1970, 1989 và 1995. Đây là những thời điểm mà cơ chế quản lý kinh tế của đất nước có sự thay đổi lớn. Có thể chia quá trình phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam từ năm 1970 đến nay thành ba giai đoạn sau:

- Giai đoạn 1970 - 1989: Đặc trưng của cơ chế quản lý kinh tế giai đoạn này là kế hoạch hoá tập trung. Nhà nước điều hành hoạt động của các DN bằng chỉ tiêu pháp lệnh và lấy kế toán làm công cụ kiểm soát hoạt động của các DN. Hệ thống kế toán được Nhà nước ban hành áp dụng cứng nhắc và thống nhất trong tất cả các đơn vị kinh doanh, hành chính sự nghiệp. Các qui định, nguyên tắc kế toán của hệ thống kế toán giai đoạn này chủ yếu theo quan điểm của kế toán Liên Xô (cũ) trên cơ sở nền kinh tế xã hội chỉ có thành phần kinh tế XHCN.

- Giai đoạn 1989 - 1994: Thời kỳ này, đường lối phát triển kinh tế của Việt Nam có sự thay đổi lớn, chuyển từ quản lý theo cơ chế kế hoạch hóa tập trung sang cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước, mở cửa hội nhập với

nền kinh tế toàn cầu. Kế toán cũng thay đổi để thích ứng với sự thay đổi của cơ chế quản lý. Năm 1989, Bộ tài chính ban hành hệ thống TK kế toán thống nhất áp dụng cho tất cả các thành phần kinh tế (theo QĐ số 212 TC/CĐKT ngày 15/12/1989) để thay thế hệ thống kế toán ban hành năm 1970.

Giai đoạn này đánh dấu sự thay đổi về chất của hệ thống kế toán Việt Nam, là giai đoạn cầu nối đưa hệ thống kế toán Việt Nam hội nhập với kế toán toàn cầu. Tuy hệ thống kế toán này có nhiều quan điểm phù hợp với cơ chế thị trường, nhưng vì đây là giai đoạn chuyển đổi giữa hai cơ chế quản lý nên không thể tránh khỏi những hạn chế. Vai trò kiểm soát của Nhà nước vẫn thể hiện trong các quy định bắt buộc trong hệ thống kế toán.

- Giai đoạn 1995 - nay: Sau giai đoạn chuyển đổi, từ năm 1995 nền kinh tế Việt Nam đã thể hiện là nền kinh tế thị trường theo định hướng XHCN. Nhiều loại hình DN với nhiều hình thức sở hữu khác nhau hình thành và phát triển, thu hút ngày càng nhiều vốn đầu tư nước ngoài, hội nhập kinh tế với khu vực và thế giới. Năm 1995 Nhà nước ban hành hệ thống kế toán DN (QĐ số 1141 ngày 01/11/1995 TC/QĐ/CĐKT), bao gồm: chế độ chứng từ kế toán; hệ thống TK kế toán; chế độ sổ kế toán; hệ thống BCTC. Với sự tham gia của nhiều chuyên gia kế toán trong và ngoài nước, lần đầu tiên kế toán Việt Nam được đổi mới căn bản, triệt để và khá toàn diện cả về nhận thức, định hướng phát triển cũng như nền tảng các cơ sở pháp lý. Kế toán Việt Nam từng bước hội nhập với các nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ chung của quốc tế về kế toán, kiểm toán.

Từ năm 2001 đến nay, Việt Nam đã và đang trong quá trình soạn thảo và ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia. Hiện tại, Việt Nam đã ban hành được 16 chuẩn mực kế toán, đang dự thảo 6 chuẩn mực kế toán tiếp theo. So với số lượng chuẩn mực kế toán quốc tế (khoảng 37 chuẩn mực) thì việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia đã thực hiện được hơn một nửa công việc.

Luật kế toán đã được Quốc hội khoá XI thông qua và có hiệu lực thi hành từ 01/01/2004. Đây là văn bản pháp lý cao nhất quy định những vấn đề chung có tính nguyên tắc làm nền tảng cho những quy định cụ thể ở chuẩn mực kế toán và

chế độ kế toán. Tóm lại, từ năm 1995 đến nay cơ chế quản lý, chính sách tài chính và luật pháp có nhiều thay đổi. Quá trình cải cách hệ thống kế toán Việt Nam cũng từng bước đổi mới một cách cơ bản và đồng bộ, đáp ứng yêu cầu kiểm tra, kiểm soát, quản lý của Nhà nước, của DN và đáp ứng chức năng thông tin của kế toán.

2.2.2. THỰC TRẠNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH QUA CÁC GIAI ĐOẠN

Trong nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung không có hoạt động liên doanh, nên hệ thống kế toán ban hành năm 1970 không có các nguyên tắc, quy định hạch toán loại nghiệp vụ này. Trong phạm vi nghiên cứu, luận văn chỉ khảo sát thực trạng chế độ kế toán Việt Nam có đề cập đến nguyên tắc hạch toán hoạt động liên doanh, đó là hệ thống kế toán ban hành năm 1989 và năm 1995.

2.2.2.1. Kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh giai đoạn 1989 đến 1994

Giai đoạn này các hình thức liên doanh giữa các bên liên doanh trong và ngoài nước ngày càng đa dạng. Nhưng Nhà nước hầu như chưa có kinh nghiệm quản lý, nên ít ban hành văn bản pháp luật mà để cho hoạt động liên doanh gần như tự do phát triển. Đối với hoạt động liên doanh, các văn bản pháp luật ở giai đoạn này chủ yếu là những quy định quản lý Nhà nước, còn cơ chế tài chính đã được hình thành nhưng hết sức lỏng lẻo.

Năm 1989, Bộ tài chính ban hành chế độ kế toán DN theo QĐ số 212 – TC/CĐKT trong đó có quy định về kế toán hoạt động liên doanh. Sau đó ban hành Thông tư 95 TC/DN năm 1993, Thông tư 04 TC/CĐKT năm 1994 để sửa đổi bổ sung.

❖ *Kế toán hoạt động liên doanh theo quyết định số 212 – TC/CĐKT [2][3]*

Nguyên tắc kế toán

- Các khoản vốn góp liên doanh bằng hiện vật, thực hiện liên doanh theo hình thức nào đều phải được đánh giá để xác định giá trị vốn góp liên doanh. Khoản chênh lệch giữa giá trị vốn góp liên doanh với giá trị tài sản ghi trên sổ kế toán của đơn vị góp vốn được coi là thu nhập hoặc chi phí tham gia liên doanh.

- Tài sản tham gia liên doanh vẫn thuộc quyền sở hữu của đơn vị góp vốn. Đơn vị có trách nhiệm theo dõi tài sản tham gia liên doanh cho đến khi thu hồi vốn về.

- Thu nhập từ hoạt động liên doanh tính chung vào thu nhập hoạt động SXKD của đơn vị. Thu nhập liên doanh có thể được dùng để bổ sung vốn góp liên doanh nếu được các bên liên doanh chấp nhận.

Tài khoản kế toán:

-TK66 – “Vốn tham gia liên doanh”	-TK Tài sản cố định : TK 10, 11
661 – “Vốn liên doanh”	-TK Vật tư hàng hóa: TK21, 22, 23
662– “Thanh toán thu nhập liên doanh”	-TK Tiền: TK 50, 51.
-TK40 (40.3) – “Kết quả hoạt động tham gia liên doanh”	-TK Nguồn vốn: TK 80, 81, 82
	-TK Vay: TK 90, 91, 92

Phương pháp kế toán (Xem phụ lục 1)

Kế toán góp vốn liên doanh:

- Nếu vốn góp liên doanh là vật tư, hàng hóa thì kế toán ghi tăng vốn tham gia liên doanh và giảm vật tư, hàng hóa. Chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của đơn vị hạch toán vào chi phí hoặc thu nhập hoạt động liên doanh.

- Nếu góp vốn liên doanh bằng TSCĐ, kế toán ghi giảm TSCĐ, phần giá trị còn lại của TSCĐ được coi như thu hồi vốn một lần và ghi giảm nguồn vốn cố định, giá trị vốn góp được ghi tăng tài sản đầu tư góp vốn liên doanh, đồng thời ghi tăng nguồn vốn đầu tư XD CB. Chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của đơn vị hạch toán vào chi phí hoặc thu nhập hoạt động liên doanh.

Kế toán thu nhập và chi phí liên doanh: Chi phí trong quá trình liên doanh bao gồm: thiệt hại do tài sản đưa đi góp vốn liên doanh bị đánh giá thấp hơn giá trị ghi sổ, chi phí vận chuyển tài sản đưa đi góp vốn, chi phí bảo dưỡng tài sản trong quá trình kinh doanh, ... được ghi tăng chi phí liên doanh trên TK 40 (40.3). Thu nhập nhận được trong quá trình liên doanh được ghi tăng thu nhập liên

doanh trên TK 40 (40.3). Cuối kỳ sẽ xác định kết quả của hoạt động liên doanh và tính vào lợi nhuận chung của toàn DN.

Kế toán thu hồi vốn góp liên doanh: Khi thu hồi vốn góp liên doanh kế toán ghi giảm tài sản đầu tư liên doanh và ghi tăng tiền hoặc tài sản do nhận vốn. Nếu nhận lại vốn góp liên doanh bằng TSCĐ thì đồng thời ghi chuyển nguồn vốn đầu tư XDCB thành nguồn vốn cố định.

BCTC bên góp vốn liên doanh: Trong Bảng cân đối kế toán, khoản vốn góp liên doanh được đánh giá theo giá trị vốn góp ban đầu và được coi như một khoản mục tài sản phải thu thuộc TSLĐ. Giá trị của khoản này không thay đổi trong quá trình liên doanh, ngoại trừ trường hợp đơn vị góp vốn bổ sung thêm. Trong Báo cáo thu nhập, các khoản thu nhập được chia từ liên doanh và các chi phí liên quan đến hoạt động liên doanh được báo cáo riêng, đồng thời cũng xác định kết quả hoạt động liên doanh nằm trong kết quả hoạt động SXKD chung của toàn DN.

Đánh giá việc vận dụng chế độ kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh ban hành năm 1989

Hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh không được quản lý chặt chẽ, chủ yếu dựa vào chế độ kế toán ban hành theo QĐ 212TC/CĐKT, nên sau một thời gian Nhà nước đã thất thoát một số vốn lớn do các nguyên nhân sau:

- Vốn góp liên doanh của các DNNN thực chất là vốn ngân sách nhưng Nhà nước không có văn bản hướng dẫn và quản lý, dẫn đến việc DN dùng vốn của Nhà nước chuyển ra hoạt động ở các thành phần kinh tế khác mà Nhà nước không kiểm soát được. Các DNNN liên doanh với các công ty trách nhiệm hữu hạn hoặc DN tư nhân mà chủ các DN này có thể là những người có quan hệ họ hàng với những người lãnh đạo trong các DNNN. Liên doanh hoạt động trên cơ sở vốn của Nhà nước, nhưng khi có lợi nhuận thì phần lợi nhuận chia cho DNNN nhỏ không đáng kể, còn nếu hoạt động của liên doanh kém hiệu quả, phá sản thì phần thiệt hại lại do Nhà nước gánh chịu.

- Thời kỳ đó việc đánh giá giá trị tài sản đưa đi góp vốn rất tùy tiện, chưa có quy định cụ thể, gây thiệt hại cho Nhà nước, cụ thể thường xảy ra hai trường hợp:

Trường hợp 1: Tài sản chuyển đi góp vốn liên doanh bị đánh giá thấp hơn giá trị thực của tài sản, dẫn đến phần vốn góp của DNNN trong liên doanh nhỏ, lợi ích mang lại không đáng kể. Khi liên doanh hoạt động không hiệu quả, phá sản thì tài sản của DNNN đem góp vốn rơi vào tay tư nhân một cách hợp pháp.

Trường hợp 2: Tài sản góp vốn liên doanh được đánh giá cao hơn giá trị ghi sổ kế toán, phần chênh lệch đưa vào thu nhập của hoạt động liên doanh và khoản thu nhập này dùng để phân chia. Khi liên doanh hoạt động không có hiệu quả thì phần vốn không thu hồi được tính vào chi phí của hoạt động liên doanh, Nhà nước phải chịu khoản lỗ này. Thực chất đây là việc lấy vốn của Nhà nước để “ăn chia”.

Do chế độ kế toán theo QĐ 212 TC/CĐKT năm 1989 quy định khi đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của đơn vị được hạch toán vào chi phí hoặc thu nhập hoạt động liên doanh nên đã gây thiệt hại cho Nhà nước như đã phân tích ở trên. Vì vậy, tháng 11/1993, Bộ tài chính ra thông tư 95 TC/DN về quản lý vốn trong DNNN và thông tư 04 TC/CĐKT ngày 12/01/1994 để hướng dẫn quản lý và hạch toán hoạt động góp vốn liên doanh.

❖ Kế toán hoạt động liên doanh theo Thông tư 04 TC/CĐKT ngày 12/01/1994 (Xem phụ lục 2)

Nội dung chủ yếu của Thông tư 04 TC/CĐKT ngày 12/01/1994 là những quy định liên quan đến kế toán đánh giá lại tài sản khi đưa tài sản đi góp vốn liên doanh:

- Đối với tài sản hình thành từ nguồn vốn ngân sách cấp, nguồn vốn tự bổ sung của DN, chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản góp vốn với giá trị vốn góp được ghi tăng hoặc giảm giá trị tài sản và nguồn vốn tương ứng (theo tỷ lệ tham gia hình thành giá trị tài sản đó).

- Đối với tài sản hình thành từ nguồn vốn vay, chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản góp vốn với giá trị vốn góp trước hết ghi tăng hoặc giảm nguồn vốn tự bổ sung. Trong quá trình trả nợ, nếu trả bằng nguồn vốn của ngân sách thì phải chuyển từ nguồn vốn tự bổ sung sang nguồn vốn ngân sách cấp.

Sau khi phản ánh kết quả đánh giá lại tài sản, kế toán phản ánh tăng tài sản vốn góp liên doanh và ghi giảm TSCĐ hoặc vật tư, hàng hóa, ... đưa đi góp vốn.

Đối với giá trị vốn góp liên doanh là giá trị quyền sử dụng mặt đất, mặt nước, mặt biển, ... khi chính thức được công nhận là vốn góp thì ghi tăng tài sản góp vốn liên doanh và đồng thời ghi tăng nguồn vốn cố định.

Sau khi thực hiện hai văn bản pháp lý này, việc quản lý vốn góp liên doanh của các DNNN vẫn phát sinh nhiều bất cập. Nhà nước lúng túng trong quản lý, chưa hạn chế được những tiêu cực phát sinh từ loại hoạt động này.

2.2.2.2. Kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh giai đoạn từ 1995 đến nay

Đây là giai đoạn Nhà nước từng bước hoàn thiện cơ chế quản lý đối với hoạt động liên doanh. Có thể nói các văn bản pháp luật quản lý hoạt động đầu tư chủ yếu ra đời trong giai đoạn này. Nhà nước ban hành nhiều văn bản pháp luật quan trọng như Luật khuyến khích đầu tư trong nước, Luật đầu tư nước ngoài sửa đổi, Luật doanh nghiệp, Luật kế toán, ... cùng các nghị định, thông tư hướng dẫn thực hiện tạo nên khung pháp lý vững chắc để Nhà nước vừa có thể quản lý các hoạt động đầu tư vừa bảo vệ quyền lợi cho các nhà đầu tư.

Về quy định quản lý các hoạt động liên doanh: Có thể kể đến Nghị định 59/CP; thông tư 75 TC/TCDN; Nghị định 27/CP ngày 20/04/1999; Thông tư 62/TT/BTC ngày 07/06/1999 với những nội dung cơ bản sau:

- Đối với đầu tư trong nước: Nếu đầu tư vào các DNNN thì HĐQT hoặc giám đốc DN quyết định phương án liên doanh. Nếu đầu tư vào DN không thuộc sở hữu Nhà nước thì HĐQT tự quyết định phương án kinh doanh. Đối với DN độc lập (không có HĐQT) thì dự án liên doanh phải được cơ quan quyết định thành lập DN đồng ý. DNNN không được phép đầu tư vào các DN thuộc các thành

phần kinh tế khác quản lý mà người điều hành, quản lý hoặc sở hữu là vợ, chồng, bố, mẹ, con của chủ tịch HĐQT, giám đốc, kế toán trưởng của DN đó.

- Đối với đầu tư liên doanh với chủ đầu tư nước ngoài: Nếu sử dụng tài sản để đầu tư liên doanh với chủ đầu tư nước ngoài tại Việt Nam hoặc tại nước ngoài thì phải được cơ quan quyết định thành lập DN hoặc HĐQT (nếu được cơ quan quyết định thành lập DN ủy quyền) phê duyệt dự án liên doanh. Trường hợp đầu tư ra nước ngoài thì tuân thủ theo Nghị định 22/CP ngày 14/04/1999 về việc đầu tư ra nước ngoài của DNNN. Chủ đầu tư phải cử người vào liên doanh để trực tiếp quản lý phần vốn góp và chịu trách nhiệm về hiệu quả đầu tư, bảo toàn và phát triển vốn. Định kỳ phải báo cáo về tình hình kết quả liên doanh cho cơ quan tài chính và cơ quan quyết định thành lập DN.

- Trong trường hợp liên doanh chấm dứt hoạt động thì xử lý phần vốn góp tham gia liên doanh được thực hiện theo thông tư 22/TT- BTC ngày 11/03/2002 như sau: Khi bên liên doanh nhận lại vốn góp bằng tài sản và tiền vốn từ việc thanh lý liên doanh sẽ phải đánh giá lại. Nếu giá trị thu hồi vốn lớn hơn giá trị vốn góp, DN hạch toán tăng nguồn vốn kinh doanh. Nếu giá trị thu hồi vốn nhỏ hơn giá trị vốn góp, DN được sử dụng quỹ dự phòng tài chính để bù đắp, nếu thiếu thì hạch toán vào chi phí tài chính. Trường hợp DN thua lỗ kéo dài không có khả năng tài chính để tự bù đắp thì trình với cấp có thẩm quyền xem xét xử lý giảm vốn kinh doanh.

Về kế toán hoạt động liên doanh:

Năm 1995, Bộ tài chính ban hành hệ thống kế toán DN theo Quyết định 1141/CĐKT ngày 1/11/1995, trong đó có quy định về kế toán hoạt động liên doanh. Trong hệ thống kế toán này, hoạt động đầu tư liên doanh được định nghĩa: Góp vốn liên doanh là một hoạt động đầu tư tài chính mà DN đầu tư vốn vào một DN khác để nhận kết quả kinh doanh và cùng chịu rủi ro nếu có [4].

Các nguyên tắc kế toán cơ bản như sau:

- Nếu góp vốn liên doanh bằng hiện vật, giá trị vốn góp liên doanh là giá trị tài sản được các bên tham gia liên doanh thống nhất đánh giá và được chấp

thuận trong hợp đồng góp vốn. Chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị tài sản đưa đi góp vốn ghi trên sổ kế toán (nếu có), ghi tăng hoặc giảm nguồn vốn chủ sở hữu.

- Thu nhập và chi phí của hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh được hạch toán là thu nhập và chi phí của hoạt động tài chính.

- Khi thu hồi vốn góp liên doanh căn cứ vào giá trị tài sản nhận về để ghi giảm vốn góp liên doanh. Thiệt hại do thu hồi không đủ vốn (nếu có) được bù đắp bằng quỹ dự phòng tài chính, nếu thiếu thì hạch toán vào chi phí tài chính.

TK sử dụng

TK 128 – “Đầu tư ngắn hạn khác”	TK 515– “Doanh thu hoạt động tài chính”
TK 222 – “Đầu tư dài hạn khác”.	TK 412- “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”
TK 635 – “Chi phí tài chính”	TK ...

Phương pháp kế toán (Xem phụ lục 3)

Kế toán góp vốn liên doanh: Khi đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, tùy theo hợp đồng liên doanh ngắn hạn hay dài hạn, kế toán ghi tăng giá trị góp vốn liên doanh trên TK 128 – “Đầu tư ngắn hạn khác” hay TK 222 - “Góp vốn liên doanh”, đồng thời ghi giảm tài sản mang đi góp vốn. Chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của tài sản hạch toán vào TK 412-“Chênh lệch đánh giá lại tài sản”.

Kế toán thu nhập và chi phí liên doanh: Khi nhận thu nhập được chia từ hoạt động liên doanh, kế toán ghi tăng doanh thu hoạt động tài chính, chi phí hoạt động liên doanh phát sinh ghi tăng chi phí tài chính. Kết quả hoạt động liên doanh được hạch toán chung với kết quả các hoạt động đầu tư tài chính khác.

Kế toán thu hồi vốn góp liên doanh: Căn cứ vào giá trị tài sản nhận về kế toán ghi giảm vốn góp liên doanh. Nếu giá trị vốn thu hồi lớn hơn giá trị vốn góp, phần chênh lệch tăng được ghi tăng nguồn vốn chủ sở hữu. Nếu giá trị vốn thu hồi nhỏ hơn giá trị vốn góp, phần chênh lệch giảm không thu hồi được dùng quỹ dự phòng tài chính để bù đắp, nếu thiếu thì hạch toán vào chi phí tài chính.

Báo cáo tài chính: Trong Bảng cân đối kế toán, khoản vốn góp liên doanh được trình bày trên phần tài sản theo giá trị vốn góp ban đầu và không đổi trong suốt quá trình tham gia liên doanh ngoại trừ trường hợp DN bổ sung vốn góp. Trong Báo cáo kết quả kinh doanh, thu nhập và chi phí hoạt động liên doanh được báo cáo chung trong khoản thu nhập và chi phí của hoạt động tài chính mà không báo cáo riêng thành khoản mục liên doanh.

Trong hệ thống kế toán Việt Nam, ngoài chế độ kế toán ban hành theo QĐ 1141 TC/CĐKT năm 1995, Bộ tài chính còn ban hành nhiều chế độ kế toán áp dụng riêng cho những ngành kinh doanh đặc thù như bảo hiểm, xây lắp, kinh doanh chứng khoán, chế độ kế toán cho DN vừa và nhỏ [6], [7], [8]. Trong các chế độ kế toán này, các quy định hạch toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh không có gì khác biệt lớn so với hệ thống kế toán DN (theo QĐ 1141).

Nhìn chung phương pháp kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh đều tuân thủ theo các nguyên tắc chung được quy định trong kế toán Việt Nam và đáp ứng được yêu cầu kiểm soát của Nhà nước và yêu cầu quản lý kinh tế đối với hoạt động liên doanh của các DN. Tuy nhiên khi nền kinh tế thị trường ở Việt Nam phát triển với mức độ cao hơn, hoạt động liên doanh phát sinh nhiều, với nhiều nghiệp vụ kinh tế ngày càng phức tạp thì các quy định về kế toán hoạt động liên doanh đã ban hành theo QĐ 1141 trở nên chưa đầy đủ, chưa đồng bộ và chưa thực sự hòa nhập với các nguyên tắc và thông lệ kế toán quốc tế.

Để quy định, hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán các khoản vốn góp liên doanh, làm cơ sở cho việc ghi sổ kế toán và lập BCTC của các bên góp vốn liên doanh, Bộ tài chính đã ban hành VAS 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh theo QĐ số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 .

Nội dung cơ bản của chuẩn mực kế toán Việt Nam 08 - Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh

Thứ nhất, Liên doanh là thoả thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm

soát bởi các bên góp vốn liên doanh. VAS 08 quy định các hình thức liên doanh bao gồm: HĐHTKD dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát; HĐHTKD dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát; HĐHTKD dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát.

Thứ hai, VAS 08 quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán về các khoản vốn góp liên doanh theo từng hình thức liên doanh.

Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát: là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải hạch toán trong BCTC riêng của mình và sau đó trên BCTC hợp nhất:

- Tài sản do bên góp vốn liên doanh kiểm soát và các khoản nợ phải trả mà họ phải gánh chịu.
- Chi phí phải gánh chịu và doanh thu được chia từ bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh.

Tài sản được đồng kiểm soát: Hình thức liên doanh này được thiết lập trên cơ sở hợp đồng cùng chung quyền kiểm soát và quyền sở hữu đối với một hoặc nhiều tài sản được góp, hoặc tài sản do liên doanh mua để phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Hình thức liên doanh này không đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Bên tham gia liên doanh cần trình bày trong BCTC riêng và BCTC hợp nhất những nội dung sau:

- Phần vốn góp vào tài sản được 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.

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

Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát phải tổ chức công tác kế toán riêng như các DN khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán.

Các phương pháp để kế toán khoản vốn góp liên doanh dưới hình thức cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được quy định trong VAS 08 là phương pháp vốn chủ sở hữu và phương pháp giá gốc.

Phương pháp vốn chủ sở hữu: là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp trong liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của đơn vị được đầu tư. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải được phản ánh lợi ích của bên góp vốn liên doanh từ kết quả hoạt động kinh doanh của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Phương pháp giá gốc: Là phương pháp kế toán mà khoản vốn góp liên doanh được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó không được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ phản ánh khoản thu nhập của bên góp vốn liên doanh được phân chia từ lợi nhuận thuần lỹ kế của liên doanh phát sinh sau khi góp vốn liên doanh.

Thứ ba, Nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh:

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tài sản vào liên doanh thì chỉ được hạch toán phần lãi hay lỗ có thể xác định tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho liên doanh và tài sản này được giữ lại chưa bán cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ có thể xác định được tương ứng cho phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác.

Nếu liên doanh bán tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận lãi lỗ thực tế phát sinh từ nghiệp vụ bán tài sản cho liên doanh.

- Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh chưa bán lại tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh đó không được hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ nghiệp vụ này.

Nếu bên góp vốn liên doanh bán tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh được ghi nhận phần lãi thực tế tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh.

Thứ tư, Việc lập và trình bày BCTC:

Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên BCTC riêng theo phương pháp giá gốc.

Nếu bên góp vốn liên doanh lập BCTC hợp nhất thì phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Bên góp vốn liên doanh ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên góp vốn liên doanh kết thúc quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau theo phương pháp giá gốc: Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

Thứ năm: Trường hợp nhà đầu tư trong liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát thì hạch toán phần vốn góp liên doanh tuân theo quy định của

chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”. Trường hợp nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể trong liên doanh thì được hạch toán theo VAS 07 - Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết. Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản vốn góp liên doanh của mình theo VAS 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con.

2.2.3. THỰC TRẠNG THỰC HIỆN CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

Ở Việt Nam hiện nay có hai hình thức liên doanh phổ biến là tài sản được các bên liên doanh đồng kiểm soát và cơ sở kinh doanh được các bên liên doanh đồng kiểm soát. Hai hình thức liên doanh này tương ứng với hai hình thức quy định trong luật đầu tư nước ngoài là hợp đồng hợp tác kinh doanh và công ty liên doanh.

2.2.3.1. Hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát (hợp đồng hợp tác kinh doanh)

Hình thức này được thực hiện chủ yếu ở các ngành dầu khí, bưu chính viễn thông, kinh doanh dịch vụ, ...

Qua khảo sát liên doanh HĐHTKD của ngành bưu chính viễn thông (BCC) có thể nêu một số đặc điểm nổi bật sau: Liên doanh BCC là liên doanh giữa Tổng công ty bưu chính viễn thông Việt Nam với hãng Korea Telecom (Hàn Quốc), cùng hợp tác kinh doanh thu cước mạng điện thoại và viễn thông. Phía Korea Telecom góp bằng tài sản là các thiết bị bưu chính viễn thông ở các bưu điện của các tỉnh thành của Việt Nam. Phía Tổng công ty Bưu chính viễn thông Việt Nam (VNPT) quản lý và điều hành liên doanh. Hai bên phân chia doanh thu thu được từ việc khai thác tài sản theo tỷ lệ phía Việt Nam 62%, phía đối tác 38%. Liên doanh hoạt động ở Việt Nam, nên hoạt động dưới tư cách pháp nhân của VNPT. Trong hợp đồng liên doanh này, VNPT vừa là người tham gia vừa là người tổ chức liên doanh, việc tổ chức kế toán hoạt động này đã được VNPT quy định riêng bằng một quy định nội bộ, được thực hiện ở những bưu điện có hoạt động liên doanh [36].

Tương tự, VNPT đã ký hợp đồng hợp tác kinh doanh mạng Mobifone với hãng Comvik (Thụy Điển), trong 5 năm đầu, doanh thu thuần được chia đều 50/50 cho phía VNPT và hãng Comvik; 5 năm sau, VNPT được chia 60%, Comvik 40%.

Kế toán góp vốn liên doanh: Vốn của đối tác đầu tư bằng tài sản sẽ được mở sổ và theo dõi riêng ngoài Bảng cân đối kế toán (trên TK 001 – “Tài sản thuê ngoài”) và không khấu hao. Vốn của VNPT đầu tư để xây dựng mua sắm các thiết bị viễn thông được quản lý và hạch toán trên TK 211- “TSCĐ hữu hình” khi tài sản xây dựng xong đưa vào sử dụng, đồng thời hạch toán tăng vốn Tổng công ty cấp cho các đơn vị trực thuộc (bưu điện các tỉnh) và tính khấu hao như những tài sản khác của DN. Những tài sản được hình thành từ hai nguồn vốn (nguồn vốn của đối tác và của VNPT) phải theo dõi chi tiết từng nguồn.

Kế toán doanh thu và phân chia doanh thu cho các bên liên doanh: Bưu điện là đơn vị hạch toán ngành nên doanh thu của liên doanh BCC được quản lý như sau:

- Khi doanh thu BCC phát sinh, các bưu điện quận, huyện, các công ty trực thuộc phải mở sổ chi tiết doanh thu của liên doanh BCC, cuối tháng lập báo cáo sản lượng, doanh thu của liên doanh BCC gửi về bưu điện tỉnh, thành phố thông qua TK336 – “Phải trả nội bộ”.

- Kế toán tại bưu điện tỉnh, thành phố tổng hợp doanh thu phát sinh của các đơn vị có liên quan đến liên doanh BCC và thanh toán qua TK 136 – “Phải thu nội bộ”. Khi xác định được doanh thu thực tế dùng để phân phối, các bưu điện quận, huyện thông báo với ban quản lý BCC của bưu điện tỉnh, thành phố làm thủ tục chuyển tiền cho đối tác, phần doanh thu và thuế GTGT đầu ra của đối tác được chuyển sang thanh toán với đối tác trên TK 338 – “Phải trả phải nộp khác”. Phần doanh thu của VNPT được hưởng từ liên doanh BCC được hạch toán vào TK511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”, đồng thời kê khai thuế GTGT đầu ra hạch toán vào TK 3331 – “Thuế GTGT phải nộp”.

Kế toán chi phí kinh doanh của liên doanh BCC: Đặc thù của ngành Bưu chính viễn thông, cùng một lúc cung cấp nhiều loại sản phẩm, dịch vụ khác nhau tại cùng một địa điểm kinh doanh nên chi phí kinh doanh khó tách riêng cho từng loại sản phẩm, mà toàn bộ chi phí kinh doanh được hạch toán theo địa điểm phát sinh và phân bổ cho từng loại sản phẩm. Do đó, chi phí kinh doanh của liên doanh BCC được hạch toán với chi phí của hoạt động khác mà không tổ chức kế toán riêng.

Trình bày thông tin của hoạt động liên doanh trong BCTC: Vốn góp liên doanh của VNPT được phản ánh chung trong tổng tài sản cố định của DN. Vốn của đối tác là tài sản được trình bày bằng một chỉ tiêu bổ sung ngoài Bảng cân đối kế toán. Chi phí và thu nhập của hoạt động liên doanh được trình bày chung với hoạt động SXKD chung của DN trong Báo cáo kết quả kinh doanh.

2.2.3.2. Hình thức liên doanh các cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát

Ở nước ta, hình thức liên doanh chiếm tỷ trọng lớn nhất là hình thức cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Qua khảo sát một số DN có nhiều hoạt động liên doanh theo hình thức cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát có tình hình sau:

- Công ty cổ phần Bánh kẹo Hải Hà có ba liên doanh, tất cả các liên doanh này đều theo hình thức cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

Liên doanh Miwoon sản xuất bột ngọt, phía công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà góp 16,65% vốn; liên doanh Hải Hà – Kotobuki sản xuất bánh kẹo, phía công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà góp 39% vốn; liên doanh Kameda sản xuất bánh ngọt, phía công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà góp 39% vốn. Vốn góp vào các liên doanh đều bằng quyền sử dụng đất. Trong số này chỉ có hai liên doanh đang hoạt động là liên doanh Miwoon và liên doanh Hải Hà – Kotobuki. Liên doanh Miwoon hoạt động từ năm 1995 đến năm 1999 đã bắt đầu được chia lãi, còn liên doanh Hải Hà – Kotobuki hiện đang trong tình trạng bị lỗ.

Liên doanh Kameda sau hai năm tồn tại đã giải thể trước thời hạn (giải thể từ ba năm nay song đến nay vẫn chưa xử lý xong). Lý do là trong quá trình liên doanh, công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà bảo lãnh vay cho liên doanh 4,2 tỷ

đồng. Khi liên doanh thua lỗ, giải thể, công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà phải đứng ra trả khoản nợ này cho liên doanh. Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà được trả lại vốn góp 0,7 tỷ đồng trừ vào nợ bảo lãnh và như vậy khoản lỗ do bảo lãnh còn lại 3,5 tỷ đồng. Được sự đồng ý của Bộ tài chính, khoản lỗ này được hạch toán vào chi phí tài chính trong hai năm. Ngoài ra khoản vốn góp liên doanh bằng giá trị quyền sử dụng đất và nhà xưởng khi đem đi góp vốn đã đánh giá tăng giá trị các tài sản này và ghi tăng vốn kinh doanh trên TK 411 – “Nguồn vốn kinh doanh” là 5 tỷ đồng khi liên doanh giải thể, vốn nhận lại là 0,7 tỷ đồng đã dùng để trừ nợ bảo lãnh, nên toàn bộ số vốn góp liên doanh coi như đã thiệt hại hết. DN đang xin phép Bộ tài chính cho giảm vốn kinh doanh. (Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà).

- Tình hình liên doanh của Công ty Điện tử Hanel

Bảng 2.1 Tình hình liên doanh của Công ty Điện tử Hanel

Liên doanh	Thời gian liên doanh (năm)	Đối tác	Tổng vốn đầu tư (Nghìn USD)	Vốn đầu tư của Công ty Hanel		
				Vốn đầu tư (nghìn USD)	Tỷ lệ sở hữu	Tài sản góp vốn
1. Công ty TNHH hệ thống dây Sumi - Hanel	30	Nhật Bản	9.980	1.279,6	30%	Quyền sử dụng đất
2. Công ty điện tử Dawoo - Hanel	17	Hàn Quốc	33.000	3.000	30%	Quyền sử dụng đất
3. Công ty TNHH DEA - HA	38	Hàn Quốc	177.400	10.116	30%	Quyền sử dụng đất
4. Công ty TNHH đèn hình Orion - Hanel	30	Hàn Quốc	170.574	15.351	30%	Quyền sử dụng đất

Nguồn: Công ty điện tử Hanel.

Tất cả các liên doanh này đã đi vào hoạt động nhưng chỉ có liên doanh hệ thống dây Sumi – Hanel là có lãi được chia từ năm 1999, còn lại các liên doanh khác từ khi đi vào hoạt động đều không có lãi. Kế toán hoạt động liên doanh đều thực hiện theo đúng chế độ kế toán theo quy định hiện hành.

- Tình hình liên doanh của Công ty Thép Miền Nam

Công ty Thép Miền Nam là một DNNN, có tư cách pháp nhân và hạch toán độc lập. Đây là một công ty có quy mô lớn, có 7 nhà máy trực thuộc và cũng có nhiều hợp đồng liên doanh với nhiều đối tác trong và ngoài nước. Tất cả các hợp đồng liên doanh đều là hình thức cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Bảng 2.2 **Tình hình liên doanh của công ty thép Miền Nam**

Liên doanh	Thời gian liên doanh (năm)	Đối tác	Công ty Thép Miền Nam	
			Tỷ lệ sở hữu	Tài sản góp vốn
Công ty LD Posvina	25 năm	Hàn Quốc	50%	Nhà xưởng, quyền sử dụng đất
Công ty LD Nippovina	30 năm	Nhật Bản	55%	Tiền, quyền sử dụng đất, nhà xưởng
Công ty LD Tôn Phương Nam	20 năm	Nhật bản , Malaixia	45%	Tiền, quyền sử dụng đất
Công ty Công nghiệp Vingal	25 năm	Úc	35%	Tiền
Công ty Gia công & dịch vụ thép Sài Gòn	18 năm	Nhật Bản	40%	Tiền
Công ty LD Thép Tây Đô		Đài Loan	35%	Tiền
Công ty cơ khí Việt Nhật		Nhật Bản	28%	Tiền
Công ty vật liệu chịu lửa Nam Ứng		Trung Quốc	50%	Nhà xưởng, quyền sử dụng đất

Nguồn: Công ty Thép Miền Nam.

Trong tất cả các liên doanh của Công ty Thép Miền Nam chỉ có công ty Công nghiệp Vingal liên doanh với Úc (sản xuất các loại thép ống, trụ neon, tấm chắn giao thông và dịch vụ mạ công nghiệp) hiện đang bị lỗ, còn tất cả các công ty liên doanh khác đều đã có lãi.

Khi Công ty thép Miền Nam ký hợp đồng liên doanh với Úc để thành lập Công ty Công nghiệp Vingal, hai bên thỏa thuận áp dụng chế độ kế toán Việt

Nam. Thực tế hiện nay công ty Công nghiệp Vingal đang sử dụng hệ thống kế toán của tập đoàn Vingal (nhằm phục vụ cho việc lập BCTC hợp nhất của tập đoàn). Điều này trái với hợp đồng liên doanh, song vì Công ty Thép Miền Nam có tỷ lệ sở hữu ít trong liên doanh nên phải chấp nhận. Hiện nay Công ty Công nghiệp Vingal đang bị lỗ và Công ty Thép Miền Nam đang bảo lãnh cho liên doanh này vay vốn.

Công ty cơ khí Việt Nhật trước đây là công ty của Nhật Bản (100% vốn đầu tư nước ngoài) với công nghệ cơ khí luyện kim đúc Fural rất tiên tiến, chuyên chế tạo và cung cấp chi tiết xe máy cho hãng Honda. Trong những năm 2000 – 2001 do khủng hoảng kinh tế của một số nước Châu Á nên Công ty Thép Miền Nam đã mua lại 28% phần vốn góp của công ty này với giá mua thấp hơn giá trị sổ sách.

Hàng năm Công ty thép Miền Nam đều thực hiện ký hợp đồng với các công ty kiểm toán nước ngoài để kiểm toán BCTC của các công ty liên doanh. Ngoại trừ Công ty Công nghiệp Vingal, nói chung kế toán hoạt động liên doanh đều thực hiện theo đúng chế độ kế toán theo quy định hiện hành.

Qua khảo sát về phương pháp kế toán tại các cơ sở liên doanh đồng kiểm soát có thể rút ra một số các nhận xét sau:

- Bên góp vốn liên doanh về cơ bản đã tuân thủ nguyên tắc hạch toán vốn góp liên doanh trong hệ thống kế toán DN hiện hành (theo QĐ 1141TC/CĐKT ban hành năm 1995 và các thông tư sửa đổi bổ sung).

- Một số liên doanh giữa DN Việt Nam và tập đoàn lớn của nước ngoài, tỷ lệ vốn góp của bên nước ngoài tương đối lớn. Mặc dù công ty liên doanh đăng ký thực hiện kế toán theo hệ thống kế toán Việt Nam song thực tế liên doanh vẫn thực hiện công việc kế toán trên phần mềm kế toán riêng của tập đoàn (để phục vụ cho việc tổng hợp số liệu cho tập đoàn của họ). Điều này gây khó khăn cho các DN Việt Nam trong quá trình kiểm soát liên doanh.

- Một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong thực tế nhưng chưa được quy định trong chế độ kế toán gây khó khăn cho kế toán và quản lý. Khi phát sinh

những nghiệp vụ này DN phải xin ý kiến của các cơ quan chức năng của Nhà nước rồi mới xử lý, gây chậm trễ trong quá trình thực hiện công việc.

- Trong các hoạt động liên doanh nói trên, nếu liên doanh có lãi nhưng không chia mà để mở rộng kinh doanh thì các bên góp vốn liên doanh không hạch toán. Khi liên doanh bị thua lỗ, các bên liên doanh cũng không kế toán sự thua lỗ từ hoạt động liên doanh, chính vì vậy khi liên doanh thua lỗ đến mức phải giải thể thì sự thiệt hại của các bên góp vốn liên doanh trở nên rất nặng nề.

- Về BCTC: Thông tin về các khoản vốn góp bên được trình bày trên Bảng cân đối kế toán của bên góp vốn bên trong mục đầu tư dài hạn theo giá trị vốn góp ban đầu hoặc vốn góp bổ sung. Kết quả kinh doanh của bên được trình bày chung với kết quả các hoạt động đầu tư tài chính khác trên báo cáo kết quả kinh doanh của bên góp vốn. Trong thuyết minh BCTC không có phần trình bày riêng về tình hình và kết quả hoạt động của các liên doanh.

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TẠI VIỆT NAM

2.3.1. ĐÁNH GIÁ CHUNG VỀ KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH CỦA HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM

Hệ thống kế toán Việt Nam đã có những bước phát triển và hoàn thiện không ngừng để phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế. Tuy nhiên Việt Nam là nước đang phát triển nên hệ thống kế toán không thể tránh khỏi những khiếm khuyết và tồn tại nhất định. Trong phạm vi nghiên cứu của đề tài chỉ đánh giá về một số tồn tại của kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh.

Về quản lý: Ở nước ta các hình thức đầu tư rất đa dạng song chưa có một văn bản pháp luật nào quy định cụ thể và đồng bộ về các hình thức đầu tư. Đối với hình thức liên doanh, các văn bản pháp luật cũng rất phiến diện, chưa đầy đủ. Đa số các quy định quản lý chỉ mới dừng lại về mặt hành chính mà chưa tính đến vai trò đích thực của nhà đầu tư trên cơ sở tỷ lệ vốn góp, trong khi đây lại là cơ sở để phân biệt các hình thức đầu tư và đưa ra các quy định quản lý thích hợp. Việc quản lý hoạt động liên doanh mới dừng lại ở các DNNN; chưa bao quát hết

các hình thức đầu tư xảy ra trong thực tế; chưa có sự phân biệt giữa hoạt động đầu tư liên doanh, liên kết. Bộ tài chính đã ban hành các chuẩn mực kế toán về kế toán hoạt động đầu tư liên doanh, liên kết nhưng chưa có thông tư hướng dẫn gây khó khăn cho DN và các cơ quan quản lý Nhà nước trong quá trình thực hiện công việc.

Về phương pháp kế toán

Theo chế độ kế toán DN ban hành theo quyết định 1141 năm 1995, hệ thống kế toán DN đã được xây dựng trên nền tảng chung là các nguyên tắc và thông lệ kế toán quốc tế. Hệ thống kế toán này hiện vẫn đáp ứng yêu cầu quản lý của Nhà nước và các DN. Tuy nhiên, đối với kế toán hoạt động góp vốn liên doanh vẫn còn một số hạn chế nhất định, cụ thể như sau:

- Chế độ kế toán chỉ hướng dẫn chung về kế toán góp vốn liên doanh (mà thực chất đó là hình thức cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát), còn hình thức tài sản được đồng kiểm soát và hoạt động được đồng kiểm soát chưa có qui định cụ thể. Khi phát sinh các hình thức liên doanh trên, các DN rất lúng túng trong việc vận dụng chế độ kế toán và thường phải tự xây dựng các quy định hạch toán riêng cho từng DN làm phá vỡ tính thống nhất của hệ thống kế toán.

- Kế toán hoạt động liên doanh chỉ hạch toán theo phương pháp giá gốc. Cụ thể, giá trị khoản vốn góp liên doanh luôn được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản đầu tư không thay đổi khi liên doanh có lãi (giá trị thực của tài sản đầu tư tăng lên) hoặc khi liên doanh thua lỗ (giá trị thực của khoản đầu tư giảm xuống). Thu nhập từ hoạt động liên doanh được ghi nhận trên cơ sở lợi nhuận được chia có thể không phản ánh đầy đủ thu nhập mà nhà đầu tư được hưởng từ hoạt động liên doanh vì lợi nhuận được chia có thể không phản ánh đúng kết quả kinh doanh của liên doanh. Phương pháp hạch toán này không cung cấp thông tin đầy đủ về thực trạng kinh tế của tài sản đầu tư.

- Tỷ lệ sở hữu trong liên doanh khác nhau thì vai trò và ảnh hưởng của bên góp vốn liên doanh đối với liên doanh khác nhau, yêu cầu thông tin của bên góp vốn liên doanh về liên doanh cũng khác nhau, cho nên cần có những quy

định hạch toán cho từng trường hợp riêng biệt. Nhưng hệ thống kế toán hiện nay chỉ quy định một phương pháp hạch toán chung cho hoạt động liên doanh mà không tính đến vai trò thực (quyền kiểm soát) của bên đầu tư đối với cơ sở được đầu tư.

- Hệ thống kế toán chưa quy định kế toán các nghiệp vụ giao dịch giữa bên liên doanh và liên doanh như quan hệ mua, bán tài sản, chuyển nhượng vốn góp, ...

- Quy định về BCTC có sự khác biệt rất lớn với IAS. Bất kể hình thức liên doanh nào, tỷ lệ vốn góp ra sao đều trình bày trong BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh là khoản đầu tư tài chính, theo giá gốc. Điều này làm cho tính hữu ích của BCTC không cao, người sử dụng thông tin kế toán không đọc được thực trạng đầu tư cũng như ảnh hưởng của nó đến hiện trạng tài chính chung của toàn DN.

- Hình thức đầu tư tập đoàn ngày càng trở nên phổ biến tại Việt Nam nhưng trong chế độ kế toán chưa có hướng dẫn cụ thể để xây dựng BCTC hợp nhất. Thực tế cho thấy đây là loại BCTC cung cấp thông tin toàn diện và hữu ích nhất về thực trạng tài chính của các tập đoàn làm cơ sở cho việc ra quyết định, tránh những sai lầm nghiêm trọng xảy ra như đối với Công ty TNHH Minh Phụng, Tamexco, ...

Về VAS 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh:
Nói chung những quy định trong VAS 08 về các hình thức liên doanh, phương pháp hạch toán và trình bày BCTC đã phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế.

Tuy nhiên, đoạn 25 trong VAS 08 yêu cầu “Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên BCTC riêng theo phương pháp giá gốc” nhưng chưa trình bày cách xác định giá gốc của khoản vốn góp liên doanh.

Mặt khác, khi trình bày về phương pháp vốn chủ sở hữu, VAS 08 chưa qui định cho trường hợp phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong khoản lỗ của công ty liên doanh lớn hơn hoặc bằng giá trị ghi sổ của khoản vốn góp liên doanh.

Những hạn chế này làm cho nội dung chuẩn mực chưa đảm bảo tính hệ thống và khó khăn cho việc áp dụng chuẩn mực trong thực tế kế toán tại các đơn vị. Mặt khác, việc ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam chưa đồng bộ, ngôn ngữ trình bày trong chuẩn mực còn khó hiểu, gây khó khăn cho người sử dụng khi đọc, tham chiếu các chuẩn mực kế toán có liên quan và áp dụng chuẩn mực vào công tác kế toán.

2.3.2. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG VẬN DỤNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

Theo VAS 08, quyền đồng kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh dựa trên cơ sở hợp đồng liên doanh. Trong thực tế, nếu bên góp vốn liên doanh có tỷ lệ vốn góp nhỏ hơn thì quyền đồng kiểm soát không được thực hiện hoàn toàn. Trong các liên doanh tại Việt Nam, phía DN Việt Nam thường sở hữu vốn ít hơn, nên quyền đồng kiểm soát bên liên doanh chỉ là danh nghĩa. Về mặt pháp lý theo Luật đầu tư nước ngoài thì đây chính là liên doanh, nhưng thực tế đa số nhà đầu tư Việt Nam mới chỉ có ảnh hưởng đáng kể đến công ty liên doanh chứ không có quyền đồng kiểm soát theo đúng nghĩa của nó.

Qua khảo sát cho thấy:

- Đối với các DN, kế toán hoạt động liên doanh theo hình thức cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát (công ty liên doanh): thực hiện đúng chế độ qui định.

- Đối với hoạt động liên doanh theo hình thức tài sản được đồng kiểm soát: chế độ kế toán chưa có quy định hạch toán nên DN tự xây dựng quy định hạch toán nội bộ để ghi chép nghiệp vụ kinh tế phát sinh (như Tổng công ty bưu chính viễn thông). Các quy định riêng của từng DN làm cho việc trình bày thông tin trên BCTC không đảm bảo được tính thống nhất và tính có thể so sánh được.

- Trong quá trình hoạt động, có những liên doanh có lãi nhưng cũng có rất nhiều liên doanh bị thua lỗ. Đối với những liên doanh bị thua lỗ giải thể trước thời hạn, việc xử lý giải thể rất phức tạp, đặc biệt đối với những loại hoạt động và nghiệp vụ phát sinh ngoài quy định kế toán như hoạt động bảo lãnh vay cho liên doanh, hoặc khi tài sản của liên doanh bị thiệt hại hoàn toàn. Hầu hết các

DN phải chờ Nhà nước xử lý để hạch toán rất lâu mà vẫn không giải quyết dứt điểm được làm ảnh hưởng đến hoạt động của DN.

- Chế độ kế toán hiện hành quy định chỉ phản ánh doanh thu từ hoạt động liên doanh khi liên doanh chia lãi hoặc dùng lãi để bổ sung vốn góp liên doanh với điều kiện phải có biên bản và sự đồng ý của Bộ kế hoạch và đầu tư. Trong trường hợp liên doanh có lãi không chia, giá trị của khoản đầu tư tăng lên, hoặc trong trường hợp liên doanh bị thua lỗ kéo dài giá trị các khoản đầu tư giảm xuống đều chưa có hướng dẫn hạch toán. Những nghiệp vụ này được dồn vào xử lý lúc liên doanh chấm dứt hoạt động, giải thể, phá sản, đã vi phạm nguyên tắc thận trọng trong kế toán. Nếu liên doanh giải thể, phá sản, gánh nặng tài chính trong suốt thời gian liên doanh không được phân bổ đều mà dồn vào một thời điểm gây ảnh hưởng không nhỏ đến khả năng tiếp tục hoạt động của bên góp vốn liên doanh, nhiều khi phải phá sản theo liên doanh.

- Hiện nay có rất nhiều nhà đầu tư mua lại phần vốn góp của bên liên doanh khác để trở thành người có tỷ lệ vốn góp lớn trong liên doanh hoặc mua lại toàn bộ vốn của tất cả các bên tham gia liên doanh để trở thành người sở hữu hoàn toàn liên doanh. Các nghiệp vụ mua mang tính chất sáp nhập này chưa được đề cập đến trong hệ thống kế toán.

- Trong các DN, hoạt động góp vốn liên doanh ngắn hạn thường tồn tại dưới dạng các hợp đồng liên kết kinh tế ngắn hạn (theo thương vụ). Các DN không hạch toán là hoạt động đầu tư tài chính trên TK 128 – “Đầu tư ngắn hạn khác”, mà thường sử dụng TK 138 – “Phải thu khác” và TK 338 – “Phải trả phải nộp khác”, nên Nhà nước kiểm soát thu nhập từ các hoạt động này rất khó khăn.

Tóm lại, chương 2 khảo sát thực trạng về chế độ kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh của hệ thống kế toán DN Việt Nam và thực trạng vận dụng chế độ kế toán trong các DN Việt Nam. Trên cơ sở đó đưa ra những nhận xét, đánh giá ưu nhược điểm của hệ thống kế toán này, nêu ra những tồn tại cơ bản của chế độ kế toán hiện hành về hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh, làm cơ sở đưa ra các giải pháp hoàn thiện ở chương 3.

CHƯƠNG 3 HOÀN THIỆN KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

3.1. NHỮNG YÊU CẦU CÓ TÍNH NGUYÊN TẮC CỦA VIỆC HOÀN THIỆN KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH

3.1.1. PHẢI ĐÁP ỨNG ĐƯỢC YÊU CẦU QUẢN LÝ KINH TẾ CỦA VIỆT NAM HIỆN NAY VÀ SỰ PHÁT TRIỂN TRONG TƯƠNG LAI

Nền kinh tế ở nước ta hiện nay là nền kinh tế thị trường theo định hướng XHCN đang phát triển, vì vậy có nhiều hoạt động, nhiều loại nghiệp vụ kinh tế còn chưa phát sinh hoặc phát sinh chưa đầy đủ. Với một thị trường tài chính đang trong quá trình hình thành và phát triển, Việt Nam đang hoàn thiện các chính sách và cơ chế quản lý cho phù hợp với yêu cầu quản lý kinh tế. Hệ thống kế toán cũng phải hoàn thiện mới có thể đáp ứng được yêu cầu đó. Để kế toán trở thành công cụ quản lý có tính ổn định và lâu dài, việc hoàn thiện kế toán đầu tư góp vốn liên doanh áp dụng cho các DN Việt Nam không những phải đáp ứng được yêu cầu quản lý kinh tế hiện tại mà còn phải đón bắt được những thay đổi trong tương lai.

3.1.2. PHẢI ĐẢM BẢO PHÙ HỢP VỚI YÊU CẦU CỦA CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM VÀ CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ

Việt Nam đang trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế. Hoạt động đầu tư liên doanh là một trong những phương tiện nối thị trường tài chính trong nước với thị trường tài chính thế giới. Điều này đòi hỏi kế toán nói chung và kế toán hoạt động liên doanh nói riêng phải trở thành “ngôn ngữ kinh doanh” chung mang tính toàn cầu. Kế toán hoạt động liên doanh được xây dựng trên cơ sở chuẩn mực kế toán quốc gia và chuẩn mực kế toán quốc tế sẽ vừa phù hợp với điều kiện Việt Nam, vừa thiết lập hệ thống thông tin trên BCTC có độ tin cậy cao, có giá trị pháp lý, và có tính so sánh được với BCTC của các DN khác trên thế giới. Điều này tạo ra sự thừa nhận của các tổ chức quốc tế đối với hệ thống kế toán Việt Nam. Sự thừa nhận này có ý nghĩa về mặt kinh tế, góp phần thúc đẩy việc

huy động vốn đầu tư trực tiếp của nước ngoài, vay vốn của các tổ chức quốc tế, đầu tư ra nước ngoài và các quan hệ kinh tế khác.

3.1.3. PHẢI ĐẢM BẢO CUNG CẤP ĐẦY ĐỦ, KỊP THỜI CÁC THÔNG TIN CÓ TÍNH SO SÁNH CAO ĐỂ PHỤC VỤ CHO YÊU CẦU QUẢN LÝ

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường phát triển, hoạt động đầu tư liên doanh là hoạt động rất quan trọng trong chiến lược đầu tư của các DN. Do tính rủi ro từ các hoạt động này rất cao nên thông tin về lĩnh vực này đòi hỏi tính kịp thời, đầy đủ và trung thực nhằm giúp các nhà quản lý ra quyết định trong quá trình đầu tư. Các thông tin do kế toán cung cấp của các DN thuộc các thành phần kinh tế, thuộc các lĩnh vực và quy mô hoạt động khác nhau nên cần phải đảm bảo tính có thể so sánh thì mới thực sự có ích đối với người sử dụng thông tin.

3.1.4. PHẢI HỌC TẬP, TIẾP THU KINH NGHIỆM CỦA CÁC NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI VÀ PHẢI PHÙ HỢP VỚI THỰC TIỄN KINH TẾ TẠI VIỆT NAM

Tại những nước có thị trường tài chính phát triển, hệ thống pháp lý đã được xây dựng chặt chẽ, tạo ra một môi trường bình đẳng đáp ứng được yêu cầu của các nhà đầu tư, trong đó có hệ thống kế toán nói chung và kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh nói riêng. Nước ta đang trong quá trình xây dựng và hoàn thiện khung pháp lý về kế toán để từng bước xoá đi sự cách biệt của kế toán Việt Nam với các thông lệ kế toán quốc tế. Để đảm bảo tính hiệu quả, tiết kiệm thời gian, công sức nghiên cứu, thử nghiệm khi hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh Việt Nam nên học tập, tiếp thu kinh nghiệm của các nước trên thế giới.

3.1.5. PHẢI NHẬN THỨC RÕ BẢN CHẤT CỦA TỪNG HÌNH THỨC ĐẦU TƯ ĐỂ XÂY DỰNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN PHÙ HỢP

Nghiên cứu về hoạt động đầu tư tài chính và đầu tư góp vốn liên doanh có thể nhận thấy việc phân biệt các hình thức đầu tư có vai trò rất quan trọng trong việc lựa chọn phương pháp kế toán khoản đầu tư đó. Việc không nhận thức đầy đủ các hình thức đầu tư làm cho công tác quản lý và kế toán hoạt động này gặp nhiều khó khăn cả từ phía DN (khi lựa chọn chính sách kế toán), Nhà nước (khi

quản lý) và từ phía người sử dụng thông tin kế toán. Do đó hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh phải phân biệt theo từng hình thức và trong mỗi hình thức phải kết hợp với bản chất từng loại hoạt động để đáp ứng đòi hỏi của thực tế và khắc phục được những bất cập của chế độ kế toán hiện hành.

3.1.6. PHÙ HỢP VỚI CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HIỆN HÀNH VÀ THỰC HIỆN ĐỒNG BỘ VỚI CÁC QUY ĐỊNH QUẢN LÝ KINH TẾ KHÁC

Chế độ kế toán DN theo QĐ 1141 năm 1995 đã được xây dựng dựa trên chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế, hiện nay vẫn đáp ứng yêu cầu quản lý. Để việc hoàn thiện hệ thống kế toán nói chung và kế toán hoạt động liên doanh nói riêng mang tính khả thi cao đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện phải xuất phát từ thực tiễn kinh tế tại Việt Nam, phù hợp với hệ thống luật pháp của Việt Nam và không tạo ra những xung đột pháp lý giữa các văn bản có liên quan. Vì vậy hoàn thiện kế toán hoạt động góp vốn liên doanh phải dựa trên nền tảng chế độ kế toán DN hiện hành và phải thực hiện đồng bộ với các quy định quản lý kinh tế khác.

3.2. NỘI DUNG HOÀN THIỆN KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

3.2.1. BỔ SUNG TIÊU THỨC PHÂN LOẠI HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH VÀ ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Việc nhận thức bản chất khoản đầu tư có vai trò quan trọng, không chỉ ảnh hưởng đến công tác quản lý mà còn ảnh hưởng đến phương pháp kế toán khoản đầu tư đó. Chế độ kế toán theo QĐ 1141 chỉ phân loại các khoản đầu tư theo thời hạn và lĩnh vực đầu tư. Cách phân loại này chưa thể hiện được năng lực tài chính, khả năng chi phối cơ sở được đầu tư của các nhà đầu tư khác nhau. Một nhà đầu tư nắm giữ ít cổ phần không giống với một nhà đầu tư chiếm đa số cổ phần đối với bên nhận đầu tư. Khoản đầu tư được đánh giá dưới nhiều góc độ: thời gian, bản chất, mức độ ảnh hưởng của nhà đầu tư đối với bên nhận đầu tư làm cho hiệu quả kiểm soát khoản đầu tư cao hơn, toàn diện hơn, thông tin kế toán cung cấp có tính hữu ích hơn. Với quan điểm này cần *bổ sung tiêu thức*

phân loại các khoản đầu tư theo tính chất khoản đầu tư và mức độ ảnh hưởng của nhà đầu tư đối với bên nhận đầu tư.

Khoản đầu tư tài chính và đầu tư góp vốn liên doanh được phân loại như sau:

Đầu tư tài chính thông thường: Là những tài sản dùng để tăng thêm tài sản thông qua việc phân phối lãi suất, cổ tức hoặc cho các lợi ích khác thông qua trao đổi, buôn bán (như đầu tư chứng khoán mà tỷ lệ sở hữu ở cơ sở được đầu tư dưới 20%, khoản cho vay lấy lãi, ...).

Đầu tư vào các công ty liên kết: Tỷ lệ sở hữu vốn ở cơ sở được đầu tư từ 20% đến 50%, và nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đến cơ sở được đầu tư.

Đầu tư góp vốn liên doanh: Đây là hoạt động liên doanh giữa hai hay nhiều bên trên cơ sở hợp đồng liên doanh để phân chia quyền kiểm soát cho các bên tham gia liên doanh. Có các hình thức liên doanh như sau:

Thứ nhất, đối với hình thức liên doanh không thành lập pháp nhân mới: Hình thức liên doanh này không được coi là hoạt động đầu tư tài chính, bao gồm:

- Hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát
- Hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát

Thứ hai, đối với hình thức liên doanh thành lập pháp nhân mới (công ty liên doanh): Hình thức liên doanh này được coi là hoạt động đầu tư tài chính, việc quản lý và tổ chức kế toán dựa trên quyền kiểm soát của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh, chia thành ba trường hợp:

Trường hợp 1: Bên góp vốn liên doanh có tỷ lệ vốn góp trong liên doanh thấp hơn 20% và không có ảnh hưởng đáng kể đến liên doanh thì khoản đầu tư này là đầu tư tài chính thông thường.

Trường hợp 2: Bên góp vốn liên doanh có tỷ lệ vốn góp trong công ty liên doanh từ 20% - 50%:

+ Nếu bên góp vốn liên doanh chỉ có ảnh hưởng đáng kể, không có quyền đồng kiểm soát liên doanh thì khoản đầu tư này là đầu tư vào công ty liên kết.

+ Nếu bên góp vốn liên doanh có quyền đồng kiểm soát liên doanh theo hợp đồng thì khoản đầu tư này là đầu tư vào công ty liên doanh.

Trường hợp 3: Bên góp vốn liên doanh có tỷ lệ vốn góp trong công ty liên doanh trên 50% và có quyền kiểm soát liên doanh, khoản đầu tư này được gọi là đầu tư vào công ty con.

Đầu tư vào công ty con: Công ty con là DN chịu sự kiểm soát của một DN khác (công ty mẹ), thường được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con.

3.2.2. HOÀN THIỆN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM VAS 08 – THÔNG TIN TÀI CHÍNH VỀ NHỮNG KHOẢN VỐN GÓP LIÊN DOANH

Thứ nhất: VAS 08 yêu cầu “Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên BCTC riêng theo phương pháp giá gốc” nhưng chưa trình bày cách xác định giá gốc của khoản vốn góp liên doanh. Để đảm bảo tính hệ thống của VAS 08, đề xuất nội dung đoạn 25 của VAS 08 như sau:

Đoạn 25: Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên BCTC riêng theo phương pháp giá gốc. Giá gốc của khoản vốn góp liên doanh được tính theo số tiền hoặc tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của khoản vốn góp liên doanh tại thời điểm khoản vốn góp liên doanh được ghi nhận.

Thứ hai: VAS 08 chưa qui định hạch toán cho trường hợp phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong khoản lỗ của công ty liên doanh lớn hơn hoặc bằng giá trị ghi sổ của khoản vốn góp liên doanh. Để phù hợp với IAS, kiến nghị bổ sung nội dung này trong VAS 08, đánh số là đoạn 27, đoạn 27 (cũ) trong VAS 08 đánh số chuyển thành đoạn 28, Nội dung đoạn 27 (mới) trong VAS 08 như sau:

Đoạn 27: Theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nếu phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong khoản lỗ của công ty liên doanh lớn hơn hoặc bằng giá trị ghi sổ của khoản vốn góp liên doanh, bên góp vốn liên doanh không tiếp tục phản ánh các khoản lỗ phát sinh sau đó trên BCTC hợp nhất trừ khi bên góp vốn

liên doanh có nghĩa vụ thực hiện thanh toán thay cho công ty liên doanh các khoản nợ mà bên góp vốn liên doanh đã đảm bảo hoặc cam kết trả. Trong trường hợp này, giá trị khoản đầu tư được trình bày trên BCTC là bằng không (0). Nếu sau đó công ty liên doanh hoạt động có lãi, bên góp vốn liên doanh 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.

3.2.3. HOÀN THIỆN PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH

3.2.3.1. Hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát

Liên doanh không thành lập cơ sở kinh doanh mới. Các bên tham gia liên doanh thực hiện phần hoạt động SXKD được phân chia trong liên doanh và phân chia thu nhập, chi phí của hoạt động liên doanh theo hợp đồng.

Phương pháp kế toán: Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát không phải là hoạt động đầu tư tài chính, do đó kế toán như đối với hoạt động SXKD bình thường. Để phục vụ yêu cầu thông tin cần phải hạch toán chi tiết riêng với các hoạt động SXKD khác của bên góp vốn liên doanh.

Đối với hình thức liên doanh này, đề xuất quy định về việc phân chia doanh thu bán sản phẩm, hàng hóa của liên doanh trong hai trường hợp:

- Trường hợp 1, bên tham gia liên doanh bán số sản phẩm của mình được hưởng trong liên doanh thì kế toán phản ánh doanh thu trên TK 511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”.

- Trường hợp 2, bên góp vốn liên doanh đứng ra bán toàn bộ sản phẩm, hàng hóa của liên doanh (bán hộ sản phẩm cho đối tác) thì hạch toán như sau:.

Đối với bên góp vốn liên doanh bán hộ sản phẩm:

Kiến nghị mở TK 338 (3386) – “Doanh thu của hợp đồng liên doanh” để theo dõi doanh thu phát sinh từ hoạt động liên doanh và tình hình phân chia doanh thu cho các bên tham gia liên doanh theo hợp đồng, nội dung kết cấu như sau:

TK 338 (3386)– “Doanh thu của hợp đồng liên doanh”

Doanh thu từ hoạt động liên doanh phân chia cho đối tác.	Doanh thu từ hoạt động liên doanh đã thực hiện được trong kỳ.
	Số dư: Doanh thu hoạt động liên doanh chưa phân chia cho các bên góp vốn liên doanh.

- Khi bán sản phẩm, bên góp vốn liên doanh bán hộ sản phẩm phát hành hóa đơn cho toàn bộ số sản phẩm bán ra ngoài, kế toán ghi:

Nợ TK 111 – “Tiền mặt”

Có TK 338 (3386) – “Doanh thu của hợp đồng liên doanh”

Có TK 333 (3331) – “Thuế GTGT” (nếu có)

- Khi xác định phần doanh thu của DN và phần phân chia cho các đối tác liên doanh (các đối tác phải xuất hoá đơn GTGT để phân chia cả thuế GTGT):

Nợ TK 338 (3386) – “Doanh thu của hợp đồng liên doanh”

Có TK 511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” [Doanh thu

được chia từ hoạt động liên

doanh]

Có TK 338 (3388) – “Phải trả phải nộp khác”. [Doanh thu phân chia cho đối tác]

Phần thuế GTGT chia cho đối tác:

Nợ TK 333 (3331) – “Thuế GTGT”

Có TK 338 (3388) – “Phải trả phải nộp khác”

- Khi trả tiền cho đối tác, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3388) – “Phải trả phải nộp khác”

Có TK 111, 112

Có TK 138 (1388) – “Phải thu khác” [Bù trừ công nợ với đối tác, nếu có]

Đối với bên góp vốn không trực tiếp bán sản phẩm

- Khi được phân chia doanh thu từ hoạt động liên doanh, bên góp vốn không trực tiếp bán sản phẩm sẽ phát hành hóa đơn giao cho bên bán với giá bán ghi trong hóa đơn là doanh thu được chia, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388) – “Phải thu khác”

Có TK 511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Có TK 333 (3331) – “Thuế GTGT “ (nếu có)

- Khi thu tiền từ bên bán sản phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112

Nợ TK 338 (3388) – “Phải trả phải nộp khác” [Bù trừ chi phí chung phải gánh chịu, nếu có]

Có TK 138 (1388) - “Phải thu khác”

Trình bày thông tin trên BCTC: Toàn bộ tài sản, nợ phải trả, thu nhập, chi phí của hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát được trình bày tổng hợp cùng với các hoạt động SXKD khác trên BCTC của DN. Ngoài ra trên Thuyết minh BCTC phải thuyết minh bổ sung về hoạt động liên doanh theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán.

3.2.3.2. Hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát

Hình thức liên doanh này không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần vốn góp của mình vào tài sản được đồng kiểm soát. Một bên góp vốn liên doanh phải đứng ra chịu trách nhiệm pháp lý đối với hoạt động này. Vì vậy hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được đồng kiểm soát đề cập đến hai mảng của vấn đề, đó là:

- Kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát ở bên tham gia liên doanh; và
- Kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát ở đơn vị vừa tham gia vừa tổ chức liên doanh.

❖ **Kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát ở bên tham gia liên doanh**

Bên góp vốn liên doanh kiểm soát một phần tài sản trong liên doanh và phân chia lợi nhuận trên cơ sở hợp đồng. Hoạt động liên doanh là một phần hoạt động SXKD của bên tham gia liên doanh nhưng được thực hiện bên ngoài DN.

Phương pháp kế toán: Kế toán hoạt động tài sản được đồng kiểm soát cũng như đối với hoạt động SXKD bình thường. Để phục vụ yêu cầu thông tin phải hạch toán chi tiết với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh. (*Xem phụ lục 4*)

Kế toán góp vốn: Khi chuyển tài sản đi góp vốn liên doanh, tài sản đó vẫn thuộc sở hữu của DN. Do vậy trên sổ kế toán theo dõi chi tiết TSCĐ đó theo địa điểm sử dụng nếu bộ phận liên doanh hạch toán phụ thuộc, hoặc trên TK 1361 – “Vốn kinh doanh đã cấp cho đơn vị trực thuộc” nếu bộ phận liên doanh hạch toán độc lập.

- Nếu tài sản góp vốn liên doanh được đánh giá tăng (giảm) so với giá trị ghi sổ thì chênh lệch do đánh giá lại tài sản được ghi tăng (giảm) nguồn vốn chủ sở hữu.

+ Nếu giá trị tài sản được đánh giá tăng:

Nợ TK 211 - “TSCĐ hữu hình”

Nợ TK 213 - “TSCĐ vô hình”

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

+ Nếu giá trị tài sản được đánh giá giảm: Ghi ngược lại bút toán trên.

- Trường hợp góp vốn liên doanh bằng tiền mua TSCĐ đồng kiểm soát hoặc mua TSCĐ chuyển đi góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – “TSCĐ hữu hình”

Nợ TK 213 – “TSCĐ vô hình”

Nợ TK 133 – “Thuế GTGT được khấu trừ” (nếu có)

Có TK 111, 112, ...

Đồng thời phải hạch toán chi tiết TSCĐ theo địa điểm sử dụng.

Kế toán chi phí và thu nhập do liên doanh: Chi phí phát sinh cho hoạt động tài sản được đồng kiểm soát hạch toán là chi phí hoạt động SXKD (không phải là chi phí hoạt động tài chính). Doanh thu được chia từ hoạt động liên doanh hạch toán trên TK 511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”.

Khi thanh lý hợp đồng liên doanh

- Nếu bên góp vốn liên doanh nhận lại vốn góp bằng TSCĐ thì chuyển theo dõi chi tiết trên sổ kế toán theo địa điểm quản lý và sử dụng tài sản.

- Nếu bên góp vốn liên doanh bán lại khoản đầu tư trong liên doanh thì hạch toán như nghiệp vụ nhượng bán TSCĐ.

❖ Kế toán hoạt động đầu tư liên doanh theo hình thức tài sản được các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát ở đơn vị vừa tham gia vừa tổ chức liên doanh

Đối với DN vừa là bên tham gia liên doanh vừa là người tổ chức liên doanh thì liên doanh hoạt động dưới tư cách pháp nhân của DN này. Hoạt động của liên doanh chịu sự kiểm soát của DN và của cả đối tác liên doanh về tài sản, thu nhập và chi phí nhằm phân chia kết quả của liên doanh.

Quy định hạch toán

- Bên góp vốn liên doanh đồng thời là người tổ chức liên doanh, khi nhận tài sản của đối tác góp tham gia liên doanh sẽ phản ánh, theo dõi tài sản này trên TK ngoài Bảng cân đối kế toán và không trích khấu hao.

- Chi phí và thu nhập của hoạt động liên doanh được từng bên góp vốn kiểm soát riêng theo tỷ lệ phân chia trong hợp đồng và ghi nhận là thu nhập, chi phí của hoạt động SXKD, không phải là chi phí, thu nhập của hoạt động đầu tư tài chính.

- Phản ánh tình hình thanh toán giữa bên góp vốn liên doanh và đối tác (như thu hộ, chi hộ, ...) trên TK 338(3388) – “Phải trả phải nộp khác” và TK 138(1388) – “Phải thu khác”.

Tài khoản sử dụng

- Để bên góp vốn liên doanh vừa là người tổ chức vừa là người tham gia liên doanh có thể theo dõi tình hình và sự biến động của tài sản nhận góp vốn

liên doanh, đề xuất bổ sung TK 005 – “Tài sản nhận góp vốn liên doanh”, nội dung, kết cấu như sau:

TK 005 – “Tài sản nhận góp vốn liên doanh”

Tài sản nhận góp vốn liên doanh tăng.	Tài sản nhận góp vốn liên doanh giảm.
Số dư bên nợ: Giá trị tài sản nhận vốn góp liên doanh hiện có tại DN.	

- Kế toán sử dụng TK 338 (3386) – “Doanh thu của hợp đồng liên doanh” để theo dõi doanh thu phát sinh từ hoạt động liên doanh và tình hình phân chia doanh thu cho các bên tham gia liên doanh theo hợp đồng. Nội dung kết cấu của TK 3386 đã trình bày ở mục 3.2.3.1 chương 3 của luận văn.

Phương pháp hạch toán (Xem phụ lục 5)

Đối với phần góp vốn của bên vừa tham gia vừa tổ chức liên doanh thì hạch toán như tài sản thuộc hoạt động SXKD bình thường trên các TK 211, 213, 152, ...

- Khi mua TSCĐ để góp vốn, hoặc góp vốn để mua TSCĐ đồng kiểm soát, nếu bộ phận liên doanh hạch toán phụ thuộc, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – “TSCĐ hữu hình”

Nợ TK 213 – “TSCĐ vô hình”

Nợ TK 133 – “Thuế GTGT được khấu trừ” (nếu có)

Có TK 111, 112

Đồng thời hạch toán chi tiết TSCĐ theo địa điểm quản lý và sử dụng.

- Nếu bộ phận liên doanh có tổ chức kế toán riêng, hạch toán độc lập thì vốn góp liên doanh được hạch toán giao cho đơn vị trực thuộc, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1361) – “Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc”

Có TK 211 – “TSCĐ hữu hình”

Có TK 213 – “TSCĐ vô hình”

- Khi nhận phần vốn góp của đối tác bằng TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 005 – “Tài sản nhận góp vốn liên doanh”

- Khi trả lại tài sản nhận vốn góp cho đối tác, kế toán ghi:

Có TK 005 – “Tài sản nhận góp vốn liên doanh”

- Kế toán chi phí và doanh thu của hợp đồng liên doanh tương tự như đã trình bày ở mục 3.2.3.1 chương 3 của luận văn.

- Đối với các khoản chi phí chi hộ cho đối tác, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388) – “Phải thu khác”

Có TK 111, 112

- Cuối kỳ kế toán có thể xác định kết quả riêng cho từng loại hoạt động và tính vào kết quả SXKD chung của toàn DN.

Báo cáo kế toán: Kết quả hoạt động liên doanh trình bày chung với kết quả hoạt động SXKD khác của DN trên BCTC. Ngoài ra trên thuyết minh BCTC phải thuyết minh bổ sung về hoạt động liên doanh theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán.

3.2.3.3. Hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn vào công ty liên doanh

Đây là dưới hình thức liên doanh cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát là một đơn vị kế toán độc lập, có tổ chức kế toán riêng. Trong phạm vi của đề tài nghiên cứu chỉ hoàn thiện kế toán cho các bên tham gia góp vốn liên doanh (nhà đầu tư).

❖ Tài khoản sử dụng

Trong hệ thống kế toán DN, các TK đầu tư tài chính được theo dõi trên 2 nhóm TK: Đầu tư tài chính ngắn hạn gồm TK 121, 128, 129 và đầu tư tài chính dài hạn gồm TK 221, 222, 228, 229. Cách xây dựng TK như trên chỉ dựa vào việc phân loại hoạt động đầu tư tài chính theo thời hạn và lĩnh vực đầu tư chứ chưa xét đến mức độ ảnh hưởng của các khoản đầu tư đến bên nhận đầu tư, điều này làm cho tính hữu ích của BCTC bị hạn chế.

Để phù hợp với yêu cầu trình bày thông tin trên BCTC và phù hợp với yêu cầu hạch toán các khoản đầu tư theo chuẩn mực kế toán, căn cứ mức độ ảnh hưởng của các khoản đầu tư đến cơ sở được đầu tư đề xuất bổ sung thêm và thay đổi tên gọi của một số TK kế toán sau:

TK 221 – “Đầu tư chứng khoán dài hạn”: Dùng phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các khoản đầu tư chứng khoán dài hạn mà tỷ lệ sở hữu trong cơ sở được đầu tư thấp hơn 20% (đầu tư thông thường).

TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh”: Dùng để phản ánh tình hình hiện có và sự tăng giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh.

TK 223 – “Đầu tư vào công ty liên kết”: Dùng để phản ánh tình hình hiện có và sự tăng giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết.

TK 224 – “Đầu tư vào công ty con”: Dùng để phản ánh tình hình hiện có và sự tăng giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty con.

Phù hợp với phạm vi nghiên cứu, luận văn chỉ trình bày về TK và phương pháp hạch toán đối với hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh.

TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh” không chỉ phản ánh số vốn góp tham gia liên doanh mà còn phản ánh tình hình tăng giảm giá trị khoản đầu tư vào liên doanh căn cứ vào kết quả kinh doanh của liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Vì vậy, đề xuất đổi tên của TK 222 – “Góp vốn liên doanh” thành “Đầu tư vào công ty liên doanh”.

Nội dung kết cấu của TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh” như sau:

TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh tăng.	Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh giảm.
Số dư: Giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh hiện có.	

❖ Phương pháp kế toán

Theo VAS 08, có hai phương pháp kế toán khoản vốn góp liên doanh, đó là phương pháp giá gốc và phương pháp vốn chủ sở hữu.

- **Kế toán hoạt động liên doanh theo phương pháp giá gốc**

Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên BCTC riêng theo phương pháp giá gốc.

Theo phương pháp này, cách hạch toán giống như quy định trong chế độ kế toán hiện hành (theo QĐ 1141 và các thông tư sửa đổi, bổ sung). Để phù hợp với quy định của VAS 08 cần bổ sung một số nội dung sau:

Kế toán góp vốn liên doanh: Để có được tài sản ở các công ty liên doanh, bên tham gia liên doanh có thể góp vốn với đối tác để thành lập công ty liên doanh hoặc có thể mua lại khoản đầu tư liên doanh từ một nhà đầu tư khác. Do đó, kế toán nghiệp vụ góp vốn liên doanh cần phân biệt hai trường hợp:

Trường hợp 1: Góp vốn thành lập liên doanh (Xem phụ lục 6)

Khi góp vốn liên doanh bằng tài sản, để phù hợp với quy định của VAS 08, kiến nghị cách hạch toán như sau: Phần chênh lệch giữa giá trị vốn góp và giá trị ghi sổ của tài sản đưa đi góp vốn hạch toán tăng hoặc giảm nguồn vốn theo tỷ lệ sở hữu của bên góp vốn liên doanh, còn phần chênh lệch tính theo tỷ lệ sở hữu của đối tác hạch toán vào thu nhập hoặc chi phí. Kế toán ghi sổ như sau:

+ Nếu giá trị vốn góp lớn hơn giá trị ghi sổ:

Nợ TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Có TK 412 – “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”

Có TK 515 – “Doanh thu hoạt động tài chính”

Có TK 211, 213, 152,

+ Nếu giá trị vốn góp nhỏ hơn giá trị ghi sổ:

Nợ TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Nợ TK 412 – “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”.

Nợ TK 635 – “Chi phí tài chính”.

Có TK 211, 213, ...

Trường hợp 2: Nhà đầu tư mua lại khoản đầu tư liên doanh từ một nhà đầu tư khác để trở thành bên góp vốn liên doanh. (Xem phụ lục 7)

Trường hợp này chênh lệch giữa chi phí mua với giá trị hợp lý của tài sản thuần của cơ sở được đầu tư, được gọi là lợi thế thương mại. Theo VAS 04 - “TSCĐ vô hình”, lợi thế thương mại không được hạch toán là TSCĐ vô hình

nhưng được coi là tài sản. Kế toán Việt Nam qui định cách hạch toán giá trị lợi thế thương mại trong chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”, song chuẩn mực này hiện còn đang dự thảo, chưa công bố. Theo dự thảo này, giá trị lợi thế thương mại được ghi nhận là tài sản và được trình bày trên Bảng cân đối kế toán. Qui định này cũng phù hợp với chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế.

- Nếu giá mua thực tế của nhà đầu tư lớn hơn giá trị hợp lý của tài sản và nợ có thể xác định được của cơ sở được đầu tư thì phần chênh lệch là lợi thế thương mại (dương). Giá trị lợi thế thương mại được phân bổ vào chi phí SXKD trong vòng 20 năm, trừ trường hợp chứng minh được thời gian hữu dụng dài hơn. Để kế toán giá trị lợi thế thương mại, có thể sử dụng TK 242 – “Chi phí trả trước dài hạn”.

Khi mua một khoản đầu tư có phát sinh lợi thế thương mại dương, kế toán ghi:

Nợ TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Nợ TK 242 – “Chi phí trả trước dài hạn” [Lợi thế thương mại dương]

Có TK 111, 112

- Nếu giá mua khoản đầu tư nhỏ hơn lợi ích của nhà đầu tư trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của cơ sở được đầu tư thì phần chênh lệch là lợi thế thương mại âm. Lợi thế thương mại âm được hạch toán ngay vào doanh thu hoạt động tài chính nếu phát sinh khoản lỗ liên quan đến việc sáp nhập, hoặc chuyển dần vào thu nhập trong một khoảng thời gian quy định. Vì vậy, lợi thế thương mại âm được hạch toán như một khoản thu nhập chưa thực hiện trên TK 3387 – “Doanh thu chưa thực hiện”. Khi mua một khoản đầu tư có phát sinh lợi thế thương mại âm, kế toán ghi:

Nợ TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Có TK 3387 – “Doanh thu chưa thực hiện”

Có TK 111, 112

Kế toán thu nhập và chi phí phát sinh từ các khoản đầu tư liên doanh

Trên BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh, khoản đầu tư vào công ty liên doanh phản ánh theo giá gốc, lợi nhuận được chia từ công ty liên doanh ghi

nhận theo số lãi thực tế nhận được. Cách hạch toán thu nhập và chi phí từ hoạt động liên doanh giống như quy định của chế độ kế toán hiện hành.

- Khi nhà đầu tư nhận cổ tức hoặc thu nhập liên doanh được chia:

Nợ TK 111, 112

Có TK 515 - “Doanh thu hoạt động tài chính”

- Chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động liên doanh:

Nợ TK 635- “Chi phí tài chính”

Có TK 111, 112, 331, 334,

Trên BCTC hợp nhất: khoản đầu tư vào công ty liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (trình bày ở phần sau).

Kế toán nghiệp vụ mua bán giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh

Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho liên doanh:

Kế toán vẫn ghi các bút toán như bán tài sản cho các khách hàng bình thường. Ví dụ, khi bên góp vốn liên doanh bán sản phẩm cho liên doanh:

+ Phản ánh giá vốn hàng bán:

Nợ TK 632 – “Giá vốn hàng bán”

Có TK 155 – “Thành phẩm”

+ Phản ánh doanh thu bán hàng:

Nợ TK 111, 112, 131

Có TK 511 – “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

Có TK 3331 – “Thuế GTGT” (nếu có)

Trên BCTC riêng của bên góp vốn liên doanh có một khoản lợi nhuận do bán hàng cho liên doanh. Tuy nhiên nếu hàng chưa bán cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh chỉ được hạch toán phần lãi hoặc lỗ tương ứng với phần lợi ích của các bên góp vốn liên doanh khác. Bên góp vốn liên doanh ghi bút toán giảm phần lãi tương ứng với lợi ích của mình trong liên doanh như sau:

Nợ TK 635 – “Chi phí tài chính”

Có TK 3387 – “Doanh thu chưa thực hiện”

- Khi liên doanh bán tài sản mua từ bên góp vốn liên doanh cho bên thứ ba, kế toán ghi nhận phần lãi tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh thu được từ nghiệp vụ này:

Nợ TK 3387 – “Doanh chưa thực hiện”

Có TK 635 – “Chi phí tài chính”

Đồng thời trên BCTC hợp nhất, bên góp vốn liên doanh ghi tăng giá trị đầu tư và lợi nhuận đạt được từ việc bán hàng cho liên doanh.

(Để có thể hiểu rõ hơn về nghiệp vụ này có thể xem ví dụ minh họa ở phụ lục 8)

Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh:

- Khi mua tài sản từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán phản ánh giống như mua tài sản của các đối tác khác:

Nợ TK 152, 153, 156, ...

Nợ TK 133 – “Thuế GTGT được khấu trừ” (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, ...

- Nếu bên góp vốn liên doanh mua tài sản của liên doanh chưa bán lại tài sản này cho bên thứ ba độc lập thì bên góp vốn liên doanh đó không được hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ nghiệp vụ này.

- Khi bên góp vốn liên doanh bán tài sản này cho bên thứ ba độc lập, kế toán ghi nhận doanh thu và giá vốn hàng bán như bình thường. Lúc này bên góp vốn liên doanh mới được hạch toán phần lãi của mình trong liên doanh thu được từ nghiệp vụ này.

(Để có thể hiểu rõ hơn về nghiệp vụ này có thể xem ví dụ minh họa ở phụ lục 9)

Kế toán khoản thanh lý khoản đầu tư liên doanh

Khi thanh lý khoản đầu tư liên doanh thường có hai trường hợp phát sinh:

Trường hợp 1: Hết thời hạn liên doanh, công ty liên doanh giải thể hoặc phá sản, các bên góp vốn liên doanh thu hồi số vốn đã góp tham gia liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 211, 213, ... [Giá trị tài sản thu hồi]

Nợ TK 635 – “Chi phí tài chính” [Thiệt hại do thu hồi không đủ vốn]

Hoặc Có TK 515 - “Doanh thu hoạt động tài chính” [Giá trị tài sản nhận về lớn hơn giá trị vốn góp]

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Trường hợp 2: Bên góp vốn liên doanh bán khoản đầu tư góp vốn liên doanh cho đối tác khác. Đối với trường hợp này có thể hạch toán như sau:

- Nếu giá bán lớn hơn giá trị ghi sổ của khoản đầu tư:

Nợ TK 111, 112 [Giá bán]

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh” [Giá trị vốn góp]

Có TK 515- “Doanh thu hoạt động tài chính” [Lãi]

- Nếu giá bán nhỏ hơn giá trị của tài sản đầu tư:

Nợ TK 111, 112 [Giá bán]

Nợ TK 635 – “Chi phí tài chính” [Lỗ]

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh” [Giá trị vốn góp]

Kế toán chuyển loại đầu tư

Khi nhà đầu tư có quyền kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở được đầu tư thì kế toán các khoản đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Do các nguyên nhân khác nhau, nhà đầu tư có thể thay đổi quyền kiểm soát của mình đối với khoản đầu tư. Khi quyền kiểm soát thay đổi thì phương pháp hạch toán cũng thay đổi. Quyền kiểm soát có thể thay đổi trong các trường hợp sau:

Trường hợp 1: Bên góp vốn liên doanh rút khỏi liên doanh bằng cách bán hết phần hùn của mình cho các đối tác, hoặc công ty liên doanh tăng vốn mà bên góp vốn liên doanh không góp thêm, tỷ lệ sở hữu của nhà đầu tư trong công ty liên doanh giảm xuống. Lúc này bên góp vốn liên doanh không có quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với liên doanh và trở thành nhà đầu tư thông thường. Kế toán khoản đầu tư chuyển từ phương pháp vốn chủ sở hữu sang phương pháp giá gốc. Giá gốc khoản đầu tư được xác định bằng giá trị ghi sổ của khoản đầu tư ở thời điểm chuyển loại đầu tư.

- Nếu nhà đầu tư nắm giữ tài sản trong công ty liên doanh thông qua các chứng khoán cổ phần thì kế toán chuyển theo dõi khoản đầu tư này trên TK 221 - “Đầu tư chứng khoán dài hạn”:

Nợ TK 221 - “Đầu tư chứng khoán dài hạn”

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

- Khi nhà đầu tư bán khoản đầu tư, kế toán hạch toán khoản lãi (nếu có) vào thu nhập, hoặc khoản lỗ (nếu có) vào chi phí:

Nợ TK 111, 112 [Giá bán]

Nợ TK 635- “Chi phí tài chính” [Lỗ]

hoặc có TK 515 - “Doanh thu hoạt động tài chính” [Lãi]

Có TK 221 - “Đầu tư chứng khoán dài hạn”

Trường hợp 2: Bên góp vốn liên doanh mua lại phần sở hữu của các đối tác khác để kiểm soát trên 50% vốn của công ty liên doanh thì công ty liên doanh sẽ trở thành công ty con của nhà đầu tư.

Khi mua khoản đầu tư có phát sinh lợi thế thương mại dương, kế toán ghi:

Nợ TK 224 – “Đầu tư vào công ty con”

Nợ TK 242 – “Chi phí trả trước dài hạn” [Lợi thế thương mại dương, nếu có]

Có TK 111, 112

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

(Nếu phát sinh giá trị lợi thế thương mại âm thì ghi Có TK 3387 – “Doanh thu chưa thực hiện”)

Trên BCTC riêng của công ty mẹ, khoản đầu tư vào liên doanh được phản ánh theo phương pháp giá gốc. Trên BCTC hợp nhất, công ty mẹ báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

Trường hợp 3: Nhà đầu tư mua lại khoản đầu tư liên doanh từ các nhà đầu tư khác để trở thành người chủ sở hữu duy nhất trong công ty liên doanh. Nhà đầu tư mua công ty liên doanh như nghiệp vụ sáp nhập DN, công ty liên doanh không tồn tại một pháp nhân độc lập nữa mà sáp nhập thành một bộ phận của nhà đầu tư.

Trong trường hợp này đề xuất phương pháp hạch toán là phương pháp mua. Cụ thể khi nhà đầu tư mua toàn bộ phần sở hữu của các bên góp vốn liên doanh kế toán ghi bút toán vào ngày mua như sau: (*Xem phụ lục 10*)

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 211, 213, [Giá trị hợp lý của tài sản nhận về]

Nợ TK 242 – “Chi phí trả trước dài hạn” [Lợi thế thương mại dương, nếu có]

Có TK 411, 311, 331, 333, 334, 335,

Có TK 111, 112, [Tiền chi trả để mua phần vốn góp của đối tác]

Có TK 222 [Phần vốn góp liên doanh trước đây]

(Nếu lợi thế thương mại âm thì ghi Có TK 3387 – “Doanh thu chưa thực hiện”)

Trường hợp 4: Nhà đầu tư chuyển từ nhà đầu tư thông thường thành nhà đầu tư có quyền đồng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến công ty liên doanh bằng cách mua thêm phần sở hữu của các đối tác khác trong công ty liên doanh. Trường hợp này kế toán chuyển theo dõi khoản đầu tư tài chính thông thường trên TK 221 - “Đầu tư chứng khoán dài hạn” sang theo dõi trên TK 222 – “Đầu tư vào công ty liên doanh” hoặc TK 223 – “Đầu tư vào công ty liên kết”.

Nợ TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Hoặc Nợ TK 223 – “Đầu tư vào công ty liên kết”

Có TK 221 - “Đầu tư chứng khoán dài hạn”

Có TK 111, 112 [Phần trả thêm để có quyền kiểm soát liên doanh]

- **Kế toán hoạt động liên doanh theo phương pháp vốn chủ sở hữu**

Nếu bên góp vốn liên doanh lập BCTC hợp nhất thì phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Phần vốn góp liên doanh được ghi ban đầu theo giá gốc và sau đó được điều chỉnh theo những thay đổi của phần sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong tài sản thuần của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Cách hạch toán như sau: (*Xem phụ lục 11*)

- Khi góp vốn tham gia liên doanh, giá trị vốn góp ban đầu được ghi nhận dựa trên giá gốc của khoản đầu tư. Kế toán hoạt động góp vốn liên doanh tương tự như phương pháp giá gốc.

- Khi công ty liên doanh công bố lãi, bên góp vốn liên doanh sẽ tính phần sở hữu của mình trong lãi ròng của công ty liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Có TK 515 – “Doanh thu hoạt động tài chính”

- Khi nhận lãi được chia, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

- Nếu trong kỳ bên góp vốn liên doanh bán hàng cho liên doanh có lợi nhuận nhưng liên doanh chưa bán số hàng này cho bên thứ ba độc lập, thì bên góp vốn liên doanh loại bỏ phần sở hữu của mình trong số lợi nhuận thu được từ nghiệp vụ này (Lợi nhuận của liên doanh x tỷ lệ sở hữu của bên góp vốn liên doanh trong liên doanh), kế toán ghi:

Nợ TK 635– “Chi phí tài chính”

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

- Khi công ty liên doanh công bố lỗ, bên góp vốn liên doanh sẽ tính phần sở hữu của mình trong số lỗ của công ty liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 635– “Chi phí tài chính”

Có TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”

Nếu liên doanh tiếp tục lỗ thì bên góp vốn sẽ tiếp tục ghi giảm giá trị vốn đầu tư đến khi khoản đầu tư có giá trị bằng không (0) thì không ghi nữa. Khi liên doanh lại có lãi, bên góp vốn liên doanh chỉ được ghi nhận phần sở hữu của mình trong khoản lãi đó sau khi đã bù đắp được phần lỗ tích lũy chưa được hạch toán trước đây. Lúc này, bên góp vốn liên doanh tiếp tục ghi nhận kết quả lãi theo tỷ lệ sở hữu vốn của mình trong liên doanh và ghi tăng giá trị khoản đầu tư trên TK 222 - “Đầu tư vào công ty liên doanh”.

Trường hợp công ty liên doanh bị lỗ, bên góp vốn liên doanh đã ghi giảm giá trị đầu tư đến không (0). Nếu nhà đầu tư bảo lãnh hoặc cam kết thanh toán các khoản nợ cho liên doanh, thì nhà đầu tư tiếp tục ghi nhận kết quả lỗ (do bảo lãnh vay nợ cho liên doanh) và đồng thời ghi tăng nợ phải trả:

Nợ TK 635 – “Chi phí tài chính”

Có TK 311, 341.

Báo cáo tài chính hợp nhất (*Xem phụ lục 11*)

BCTC hợp nhất là BCTC của một tập đoàn được trình bày trên cơ sở hợp nhất BCTC của công ty mẹ và các công ty con theo quy định của VAS 25 – “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”. Việc xây dựng BCTC hợp nhất của bên góp vốn liên doanh và liên doanh cần phải xử lý một số các vấn đề thuộc trình tự hợp nhất sau:

1. Đồng nhất hoá các số liệu kế toán:

- Chính sách kế toán: Để phản ánh trung thực, hợp lý tình hình tài chính và kết quả kinh doanh thì BCTC hợp nhất phải được lập trên cơ sở các BCTC đồng nhất về chính sách kế toán.

- Đồng nhất ngày khoá sổ: Để đảm bảo cho BCTC hợp nhất có ý nghĩa thì ngày khoá sổ của bên góp vốn liên doanh và liên doanh phải cùng một thời điểm. Khi BCTC được sử dụng để hợp nhất được lập cho các kỳ kết thúc tại các ngày khác nhau, phải thực hiện điều chỉnh cho những giao dịch quan trọng hay những sự kiện quan trọng xảy ra trong kỳ giữa các ngày lập báo cáo đó và ngày lập BCTC của công ty mẹ.

- Thu thập các tài liệu thông tin cần thiết để hợp nhất:

+ BCTC của bên góp vốn liên doanh và các số liệu cần thiết phục vụ cho việc lập BCTC hợp nhất (như các nghiệp vụ giao dịch giữa các bên, ...).

+ BCTC của liên doanh và các bút toán điều chỉnh trước khi hợp nhất để thống nhất hóa các chính sách kế toán.

2. Hợp nhất BCTC

Hợp nhất Bảng cân đối kế toán: Hợp nhất từng dòng các khoản mục thuộc tài sản, công nợ, vốn chủ sở hữu trong Bảng cân đối kế toán công ty mẹ và công ty con.

- Loại trừ giá trị ghi sổ khoản đầu tư của công ty mẹ vào công ty con và phần vốn chủ sở hữu của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con.

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

- Số dư các khoản mục giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, các khoản vay nội bộ, phải thu phải trả trong nội bộ tập đoàn; các giao dịch nội bộ phải được loại trừ ra khỏi Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

Hợp nhất báo cáo lãi, lỗ: Hợp nhất từng dòng bằng cách cộng các khoản mục doanh thu và chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty mẹ và công ty con.

- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong lãi, lỗ thuần của liên doanh được xác định và loại trừ khỏi thu nhập của tập đoàn để tính lãi thuần hợp nhất của tập đoàn và được trình bày thành một dòng riêng biệt trong báo cáo lãi, lỗ hợp nhất.

- Các giao dịch nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn, như các khoản doanh thu, chi phí, cổ tức phải được loại trừ. Các khoản lãi chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản như hàng tồn kho, TSCĐ cũng được loại trừ. 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.

Ví dụ: Bên góp vốn liên doanh bán hàng cho liên doanh, khi lập BCTC hợp nhất bên góp vốn liên doanh phải ghi giảm các khoản sau:

- + Doanh thu trên BCTC của bên góp vốn liên doanh.
- + Khoản phải thu trên BCTC của bên góp vốn liên doanh.
- + Khoản phải trả trên BCTC của liên doanh.
- + Giảm lãi nằm trong hàng tồn kho của liên doanh.
- + Giảm thuế thu nhập phải nộp trên báo cáo của bên góp vốn liên doanh, điều chỉnh sang thuế hoãn lại do giảm lãi nằm trong hàng tồn kho của công ty con.

3.2.4. TRÌNH BÀY THÔNG TIN TÀI CHÍNH VỀ KHOẢN VỐN GÓP LIÊN DOANH TRÊN BCTC

Việc hoàn thiện BCTC phải tuân thủ những nguyên tắc kế toán cơ bản quy định trong các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành về BCTC. Vì vậy hoàn thiện BCTC cần hoàn thiện đồng bộ với các quy định khác như chuẩn mực kế toán, hệ thống TK, ... Trong phạm vi nghiên cứu của đề tài, đề xuất như sau:

Đối với những chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần giải thích chi tiết, có thể ký hiệu theo thứ tự để dẫn đến Bản thuyết minh BCTC, giúp người sử dụng dễ dàng tra cứu thông tin. Thông tin bổ sung cho các khoản mục được trình bày trong mỗi BCTC theo thứ tự trình bày mỗi khoản mục hàng dọc và mỗi BCTC. Kiến nghị bổ sung cột “Thuyết minh” để đánh dấu dẫn đến các thông tin liên quan trong Bản thuyết minh BCTC.

❖ *Đối với Bảng cân đối kế toán*

1. Trong phần “Tài sản”, để phù hợp với VAS 21 – “Trình bày báo cáo tài chính” kiến nghị đổi tên chỉ tiêu “TSLĐ và đầu tư ngắn hạn” thành “*Tài sản ngắn hạn*”; Chỉ tiêu “TSCĐ và đầu tư dài hạn” đổi thành “*Tài sản dài hạn*”.

2. Trong phần “Tài sản”, mục III – “Các khoản đầu tư tài chính dài hạn”, sửa đổi chỉ tiêu: *Góp vốn liên doanh* thành *Đầu tư vào công ty liên doanh*; bổ sung các chỉ tiêu: *Đầu tư vào công ty liên kết*; *Đầu tư vào công ty con*.

3. Bổ sung chỉ tiêu “*Nguồn vốn của cổ đông thiểu số*” vào phần “Nguồn vốn”, loại B – “Nguồn vốn chủ sở hữu” để trình bày phần vốn góp của cổ đông thiểu số khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

4. Bổ sung chỉ tiêu: “*Tài sản nhận góp vốn liên doanh*” ở phần “Các chỉ tiêu ngoài Bảng cân đối kế toán” để trình bày giá trị tài sản hiện có tại DN do nhận vốn góp liên doanh theo hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát.

(Xem bảng 3.1)

Bảng 3.1 Mẫu Bảng cân đối kế toán

Đơn vị: ...

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Ngày ... tháng ... năm...

Đơn vị tính: ...

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1	2	3	4	5
A- TÀI SẢN NGẮN HẠN				
I. ...				
B- TÀI SẢN DÀI HẠN				
I. Tài sản cố định ...				
II. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn				
1. Đầu tư chứng khoán dài hạn				
2. Đầu tư vào công ty liên doanh.				
3. Đầu tư vào công ty liên kết				
4. Đầu tư vào công ty con.				
5. Đầu tư dài hạn khác.				
6. Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.				
III				
Tổng cộng tài sản				
NGUỒN VỐN				
A. NỢ PHẢI TRẢ				
I. ...				
B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU				
I. Nguồn vốn, quỹ ...				
II. Nguồn kinh phí, quỹ khác ...				
III. Nguồn vốn của cổ đông thiểu số				
Tổng cộng nguồn vốn				

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Chỉ tiêu	Thuyết minh	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1.			
5. Tài sản nhận vốn góp liên doanh			
6. ...			

❖ **Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Bảng 3.2 Mẫu Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Đơn vị: **KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH**

Năm

Phần I – Lãi, lỗ

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Kỳ này	Kỳ trước	Lũy kế từ đầu năm
1	2	3	4	5	6
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01				
<i>Các khoản giảm trừ</i>	02				
1. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 – 02)	10				
2. Giá vốn hàng bán	11				
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 – 11)	20				
4. Doanh thu hoạt động tài chính	21				
5. Chi phí tài chính	22				
Trong đó : Chi phí lãi vay	23				
6. Chi phí bán hàng	24				
7. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25				
8. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh (30 = 20 + 21 – 22 – 24 - 25)	30				
9. Thu nhập khác	31				
10. Chi phí khác	32				
11. Lợi nhuận khác (40 = 31 – 32)	40				
12. Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên doanh	41				
13. Tổng LN trước thuế (50 = 30+40 ± 41)	50				
14. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp	51				

15. Lợi nhuận sau thuế ($60 = 50 - 51$)	60				
16. Phần lợi ích của cổ đông thiểu số	70				
17. Lợi nhuận thuần sau thuế ($80 = 60 - 70$)	80				

Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tuy còn nhiều vấn đề cần được nghiên cứu và đề xuất, song xuất phát từ quan điểm nêu trên, kiến nghị sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu sau:

1. Cách đánh mã số các chỉ tiêu trong phần I – Lãi, lỗ chưa đảm bảo tính khoa học, vì vậy kiến nghị thay đổi cách đánh mã số của các chỉ tiêu: chỉ tiêu “Các khoản giảm trừ” có mã số 02.

2. Bổ sung chỉ tiêu “***Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên doanh***” được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất).

3. Bổ sung chỉ tiêu “***Phần lợi ích của cổ đông thiểu số***” để phản ánh phần lợi nhuận của các cổ đông khác trong trường hợp bên góp vốn liên doanh lập BCTC hợp nhất. Chỉ tiêu này được sắp xếp sau chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế” để xác định chỉ tiêu “Lợi nhuận thuần sau thuế” của bên góp vốn liên doanh. (xem bảng 3.2).

❖ ***Đối với Thuyết minh báo cáo tài chính***

Thuyết minh BCTC được lập để cung cấp và giải thích bổ sung những thông tin về tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của DN mà Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ chưa thể trình bày chi tiết và giải thích rõ ràng được. Thuyết minh BCTC phải cung cấp những thông tin về cơ sở đánh giá và các chính sách kế toán được lựa chọn áp dụng giúp người sử dụng hiểu được cơ sở lập BCTC của DN. Kiến nghị để hoàn thiện Bản thuyết minh BCTC như sau:

1. Bản thuyết minh gồm các phần cần được đánh số liên tục theo nội dung thông tin cần mô tả hoặc phân tích số liệu đã được trình bày trong Bảng cân đối kế

toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần được đánh dấu để dẫn đến các thông tin liên quan trong Bản thuyết minh BCTC.

2. Kiến nghị về nội dung Bản thuyết minh BCTC bao gồm những chỉ tiêu sau:

I. Đặc điểm hoạt động của DN: Bao gồm các chỉ tiêu: (1) Hình thức sở hữu vốn; (2) Lĩnh vực kinh doanh; (3) Tổng số công nhân viên trong danh sách lao động thường xuyên; (4) Giao dịch với các bên có liên quan.

II. Niên độ kế toán áp dụng, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán: Bao gồm các chỉ tiêu: (1) Niên độ kế toán; (2) Đơn vị tiền tệ áp dụng trong kế toán.

III. Chế độ kế toán áp dụng: Bao gồm các chỉ tiêu: (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: Cần nêu rõ DN có lập BCTC trên cơ sở tuân thủ hệ thống và chế độ kế toán Việt Nam hay hệ thống kế toán được chấp nhận.

V. Giải trình về cơ sở đánh giá và chính sách kế toán áp dụng: (1) Cần nêu rõ cơ sở đánh giá được sử dụng trong quá trình lập BCTC đối với từng loại, nhóm tài sản, nợ phải trả của DN. (2) Đồng thời cần nêu rõ các chính sách kế toán cụ thể được sử dụng trong BCTC (chính sách ghi nhận doanh thu, ghi nhận và khấu hao TSCĐ, phân bổ chi phí trả trước, chính sách đối với giá trị lợi thế thương mại, vốn hóa chi phí đi vay, ...)

VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục được trình bày trong mỗi BCTC.

1. ...

2. ...

Phần này được đánh dấu thứ tự dẫn từ các BCTC khác đến Bản thuyết minh BCTC theo thứ tự trình bày mỗi khoản mục hàng dọc và mỗi BCTC. Nội dung thông tin bổ sung bao gồm những thông tin chi tiết, thông tin bổ sung, thông tin phản ánh sự biến động giữa đầu kỳ và cuối kỳ, thông tin so sánh giữa kỳ này và kỳ trước, thông tin thuyết minh và giải trình khác cần thiết cho việc hiểu đúng BCTC.

Nội dung cụ thể của phần này do kế toán trưởng DN lựa chọn, trình bày trên cơ sở yêu cầu của các chuẩn mực kế toán và đặc điểm cụ thể của hoạt động kinh doanh, của các giao dịch và sự kiện phát sinh trong kỳ và các quy định hiện hành của chế độ BCTC. Cũng trong phần này có thể thuyết minh bổ sung các thông tin về hoạt động liên doanh (như các hợp đồng liên doanh, tỷ lệ sở hữu của DN trong liên doanh, các loại tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí liên quan đến hoạt động liên doanh, các nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh ...)

VII. Những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu: Phần này trình bày các thông tin về sự thay đổi trong nguồn vốn chủ sở hữu, bao gồm lãi (lỗ) của niên độ kế toán, tác động của các giao dịch về về vốn và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu, thông tin về sự biến động của vốn góp, thông tin về các loại cổ phiếu, cổ tức, ...

VIII. Những thông tin khác: Phần này trình bày về (1) Những khoản nợ tiềm tàng, những khoản cam kết và những thông tin tài chính khác; (2) Những thông tin phi tài chính khác; (3) Một số chỉ tiêu đánh giá khái quát thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của đơn vị.

3.3. NHỮNG ĐIỀU KIỆN VÀ BIỆN PHÁP CẦN THIẾT ĐỂ ÁP DỤNG CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ GÓP VỐN LIÊN DOANH Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

3.3.1. ĐỐI VỚI NHÀ NƯỚC

Để thực hiện được các giải pháp hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh ở các DN Việt Nam trong điều kiện hiện nay, đòi hỏi phải có những biện pháp cụ thể từ phía Nhà nước.

Về phương diện quản lý

Thứ nhất: Cùng với cách quản lý hoạt động đầu tư tài chính theo thời gian đầu tư và lĩnh vực đầu tư như hiện nay, Nhà nước cần ban hành những quy định pháp lý về hình thức đầu tư dựa trên quyền kiểm soát của nhà đầu tư đối với cơ sở được đầu tư.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam về hoạt động đầu tư như VAS 07, VAS 08, ... đã đề cập đến cách phân loại này. Nhưng các hình thức đầu tư được trình bày trên nhiều chuẩn mực kế toán nên khó hệ thống. Mặt khác, các hình thức đầu tư được trình bày trong chuẩn mực kế toán nên các nhà quản lý DN, các nhà đầu tư cho rằng đó là lĩnh vực thuộc kế toán nên chưa có sự quan tâm tìm hiểu đúng mức. Điều này làm tính hữu ích của thông tin kế toán bị giảm sút và hạn chế việc đưa chuẩn mực kế toán vào thực tế công tác kế toán tại các đơn vị.

Kiến nghị, ngoài việc quy định các hình thức đầu tư trong chuẩn mực kế toán, hình thức đầu tư dựa trên quyền kiểm soát của nhà đầu tư đối với cơ sở được đầu tư cần phải được ban hành trong một văn bản pháp lý cao hơn, đó là luật đầu tư để có hiệu lực cao hơn và nhằm phổ biến rộng rãi hơn.

Phân loại khoản đầu tư theo mức độ ảnh hưởng của khoản đầu tư đến cơ sở được đầu tư giúp Nhà nước kiểm soát các hoạt động đầu tư ở các DN hữu hiệu hơn, giúp cơ quan kiểm toán đánh giá được mức độ tin cậy về các thông tin tài chính được trình bày trên BCTC của DN, giúp cho các nhà đầu tư, các chủ nợ, ... đánh giá được hiệu quả của khoản đầu tư. Cách phân loại này cũng là cơ sở để xây dựng chính sách kế toán các khoản đầu tư cụ thể tại DN.

Theo quyền kiểm soát của nhà đầu tư đối với cơ sở được đầu tư các khoản đầu tư được chia thành ba mức độ như sau:

- Nhà đầu tư thông thường: Tỷ lệ sở hữu vốn ở cơ sở được đầu tư dưới 20%.
- Nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể hoặc có quyền đồng kiểm soát: Tỷ lệ sở hữu vốn ở cơ sở được đầu tư từ 20% đến 50%, chia thành hai trường hợp:
 - + Đầu tư vào công ty liên kết: Là nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể ở cơ sở được đầu tư hoàn toàn phụ thuộc vào tỷ lệ sở hữu vốn ở cơ sở được đầu tư.
 - + Đầu tư vào công ty liên doanh: Là nhà đầu tư có quyền đồng kiểm soát cơ sở được đầu tư thông qua hợp đồng liên doanh.
- Nhà đầu tư có quyền kiểm soát: Tỷ lệ sở hữu vốn ở cơ sở được đầu tư trên 50%.

Thứ hai: Nhà nước cần xây dựng cơ chế quản lý tài chính đối với hoạt động đầu tư đầu tư liên doanh để hướng dẫn và kiểm soát các DN trong quá trình thực hiện. Cần có quy định rõ ràng về mặt quan hệ kinh tế giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh, về mẫu hợp đồng liên doanh, về các nghiệp vụ mới và sẽ phát sinh đối với loại hoạt động này,

Về phương diện kế toán

Thứ nhất: Để hoàn thiện hệ thống kế toán quốc gia, Việt Nam cần tập trung nghiên cứu và ban hành các chuẩn mực kế toán còn thiếu so với chuẩn mực kế toán quốc tế và yêu cầu thực tiễn của Việt Nam. Những chuẩn mực kế toán có liên quan phải được soạn thảo và công bố đồng bộ, để tránh hiện tượng một số nội dung trong các chuẩn mực có liên quan với nhau mà công bố không đồng bộ thì tính khả thi của chuẩn mực không cao.

Ví dụ, đối với kế toán khoản đầu tư vào công ty liên doanh nhà đầu tư không có quyền kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với liên doanh thì phải hạch toán theo chuẩn mực kế toán “Công cụ tài chính”; đối với trường hợp nhà đầu tư mua cổ phần vốn góp của các đối tác trong liên doanh để trở thành chủ sở hữu duy nhất của liên doanh phải hạch toán theo quy định của chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh” nhưng hiện nay các chuẩn mực này đều chưa được ban hành.

Thứ hai: Môi trường tài chính Việt Nam đang phát triển nên có nhiều biến chuyển nhanh chóng với nhiều nghiệp vụ ngày càng phức tạp, đòi hỏi phải có sự điều chỉnh trong chuẩn mực kế toán để bắt kịp những thay đổi này. Công việc này cần tiến hành thường xuyên và đồng thời với việc soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán còn thiếu, không nên chờ tới khi hoàn thành hệ thống chuẩn mực mới tiến hành rà soát, cập nhật và điều chỉnh.

Thứ ba: Việt Nam đang soạn thảo và ban hành chuẩn mực kế toán quốc gia. Thực tiễn công bố 4 chuẩn mực kế toán đợt 1, 6 chuẩn mực kế toán đợt 2 và 6 chuẩn mực kế toán đợt 3 cho thấy chuẩn mực kế toán chưa đi vào thực tế, mà chỉ là một văn bản pháp luật do nhiều nguyên nhân cả chủ quan lẫn khách quan.

Vì vậy, cùng với việc công bố các chuẩn mực kế toán phải ban hành chế độ kế toán hướng dẫn, tổ chức phổ biến nội dung chuẩn mực kế toán cho các kế toán viên và các nhà quản lý tài chính tại các DN để chuẩn mực có thể đi vào thực tế công tác kế toán.

Thứ tư: Trong quá trình phát triển hệ thống kế toán, cần hoàn thiện hệ thống văn bản, quy định trong lĩnh vực kế toán. Cần tiến hành rà soát lại những văn bản đã ban hành để loại bỏ những quy định quá cũ không còn phù hợp, điều chỉnh những điểm chưa thống nhất với chuẩn mực kế toán và các văn bản khác. Bộ tài chính nên thường xuyên công bố danh sách những văn bản, quy định đang còn hiệu lực trong lĩnh vực kế toán nhằm thuận tiện cho việc theo dõi và thực hiện.

3.3.2. ĐỐI VỚI DOANH NGHIỆP

Việc phân loại khoản đầu tư theo mức độ ảnh hưởng của khoản đầu tư đến cơ sở được đầu tư giúp cho DN xác định được vị thế của mình đối với cơ sở được đầu tư, từ đó xây dựng chiến lược kinh doanh hoặc đưa ra các quyết định kinh tế hợp lý. Ngoài ra việc phân loại khoản đầu tư như trên là cơ sở để xây dựng chính sách kế toán các khoản đầu tư cụ thể ở DN. Chính vì vậy các DN phải rà soát lại các khoản đầu tư tại đơn vị mình, và xác định bản chất của từng khoản đầu tư dựa trên mức độ ảnh hưởng của khoản đầu tư của DN mình đến cơ sở được đầu tư.

Trên cơ sở Luật kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán các DN phải tự xây dựng chính sách kế toán (trong đó có chính sách kế toán về khoản đầu tư góp vốn liên doanh) để áp dụng tại DN. Đây là một bộ phận không thể thiếu được của hệ thống kiểm soát nội bộ trong DN. Căn cứ vào chuẩn mực kế toán Việt Nam và chế độ kế toán, các DN xây dựng phương pháp hạch toán, trình bày và báo cáo các thông tin về các khoản đầu tư trên BCTC. Nhiều DN không chú trọng xây dựng các chính sách kế toán dẫn đến người quản lý không sử dụng một cách hữu hiệu vai trò, chức năng quản lý và chức năng cung cấp thông tin của kế toán.

Tóm lại, dựa trên lý luận chung về hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh, qua khảo sát thực trạng về kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh của hệ thống kế toán Việt Nam cũng như việc vận dụng chế độ kế toán tại các DN, chương 3 đưa ra một số giải pháp để hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh áp dụng cho các DN Việt Nam. Các giải pháp ở chương 3 bao gồm:

- Bổ sung tiêu thức phân loại hoạt động đầu tư tài chính và hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh ở Việt Nam hiện nay.
- Hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam số 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh.
- Hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh áp dụng cho các DN Việt Nam.

Bên cạnh đó đề xuất những biện pháp cụ thể từ phía Nhà nước và từ phía DN để các giải pháp hoàn thiện có tính khả thi cao.

KẾT LUẬN

1. Quá trình toàn cầu hóa kinh tế đòi hỏi các công cụ quản lý phải đổi mới để phù hợp, trong đó có kế toán. Quá trình hội nhập kinh tế đã đưa kế toán trở thành “ngôn ngữ kinh doanh” không thể thiếu, là cơ sở của các quyết định kinh doanh, nhất là các quyết định đầu tư vào thị trường vốn. Điều đó chỉ có thể đạt được trong điều kiện các quốc gia xây dựng hệ thống kế toán phải dựa vào chuẩn mực kế toán chung được thừa nhận trên phạm vi toàn cầu.

Vì vậy, luận văn trình bày phương pháp kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh trong chuẩn mực kế toán Việt Nam, chuẩn mực kế toán quốc tế và một số hệ thống kế toán điển hình trên thế giới như các quốc gia Anglo – Sacxon, Pháp, Trung Quốc để rút ra bài học kinh nghiệm, nhằm hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh cho kế toán Việt Nam.

2. Thực tế cho thấy Việt Nam tham gia vào thị trường tài chính quốc tế chủ yếu bằng cách thu hút đầu tư đầu tư nước ngoài qua các hoạt động liên doanh, liên kết. Hoạt động liên doanh, liên kết mới phát sinh được hơn 10 năm từ khi Việt Nam chuyển sang nền kinh tế thị trường. Trong thời gian này, cơ chế quản lý kinh tế ngày càng hoàn thiện hơn để đưa hoạt động kinh tế này vào quản lý trong khuôn khổ pháp luật. Hệ thống kế toán Việt Nam cũng từng bước hoàn thiện và phát triển. Hệ thống kế toán doanh nghiệp ban hành theo quyết định 1141 năm 1995 đã tiếp cận một phần với các nguyên tắc và chuẩn mực chung được thừa nhận. Tuy nhiên hệ thống kế toán này vẫn còn bất cập là chưa theo kịp được với sự phát triển của hoạt động kinh tế phát sinh trong thực tế và chưa thực sự hòa nhập với các nguyên tắc và thông lệ kế toán quốc tế. Những bất cập đó sẽ trở thành thách thức khi nền kinh tế Việt Nam hội nhập với toàn cầu.

3. Những giải pháp hoàn thiện kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh trong các doanh nghiệp tại Việt Nam mà luận văn đề xuất là:

- Bổ sung tiêu thức phân loại hoạt động đầu tư tài chính và đầu tư góp vốn liên doanh.

- Hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 08 – “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”.

- Hoàn thiện phương pháp kế toán hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh. Trong điều kiện chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 08 – “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh” đã được Bộ tài chính ban hành song chưa có hướng dẫn cụ thể, luận văn đã xây dựng phương pháp kế toán cụ thể như một tài liệu hướng dẫn chuẩn mực trong điều kiện và hoàn cảnh cụ thể.

4. Muốn hoàn thiện các nội dung có liên quan một cách tổng thể và có hệ thống chặt chẽ, cần phải ban hành toàn bộ hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia và các quy định pháp lý khác. Vì vậy một số giải pháp đề cập đến trong luận văn này được nêu có tính đơn lẻ, cần phải nghiên cứu công phu ở một công trình cao hơn.

Trong khuôn khổ đề tài nghiên cứu cá nhân với mức độ nhận thức còn hạn chế, luận văn không thể tránh khỏi những khiếm khuyết nhất định. Tác giả mong nhận được sự đóng góp ý kiến của quý thầy cô giáo, các anh, chị, bạn bè đồng nghiệp và những người có quan tâm đến đề tài để luận văn được hoàn chỉnh tốt hơn.