

Làm rõ phương pháp xác định và hạch toán đối với các hình thức liên doanh theo quy định hiện hành

II THS, KTV. CHÚC ANH TỬ

(Học viện Tài chính)

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 (LD). Theo quy định hiện hành có ba hình thức LD, đó là: hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức LD hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát (hoạt động đồng kiểm soát); hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức LD tài sản được đồng kiểm soát (tài sản đồng kiểm soát) và hợp đồng LD dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát (cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát). Việc phân biệt rõ ràng ba hình thức LD này về mặt lý luận cũng như phương pháp hạch toán sẽ giúp những đối tượng quan tâm có được cách nhìn toàn diện hơn về một trong các hình thức đầu tư dài hạn đang phát triển mạnh trong thực tế hiện nay (đầu tư vào công ty con, vốn góp liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết và đầu tư dài hạn khác). Xuất phát từ lý do này, bài viết sẽ đi vào phân tích cũng như hệ thống hoá một cách logic từ bản chất của vấn đề bằng phương pháp so sánh khoa học.

Về phương pháp hạch toán các hình thức liên doanh thì có thể phân biệt thành hai nhóm khác nhau cơ bản, đó là nhóm hoạt động đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát; Hình thức cơ sở đồng kiểm soát.

* Nhóm hoạt động đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát của

Tiêu thức	Hoạt động đồng kiểm soát	Tài sản đồng kiểm soát	Cơ sở đồng kiểm soát
Đặc điểm	Đây là hình thức được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở 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.	Đây là hình thức mỗi bên góp vốn liên doanh mang tài sản của mình tham gia vào liên doanh, đồng thời đồng kiểm soát liên doanh này nhằm thu được lợi ích kinh tế. Các tài sản này được sử dụng để mang lại lợi ích cho các bên góp vốn liên doanh. Hình thức này cũng không thành lập cơ sở mới	Đây là hình thức đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới, và cơ sở này được các bên tham gia liên doanh thành lập và đồng kiểm soát. hoạt động của cơ sở này giống như hoạt động của các DN độc lập.
Ghi nhận và theo dõi phản ánh	- 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.	- Tài sản được đồng kiểm soát (phân loại theo tính chất sở hữu của tài sản). - Các khoản nợ phải trả (phát sinh riêng và phát sinh chung phải gánh chịu) - Các khoản thu nhập - Các khoản chi phí	Tổ chức công tác kế toán riêng như các doanh nghiệp khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán
Các hình thức phân chia kết quả	- Phân chia chi phí chung - Phân chia sản phẩm - Phân chia doanh thu - Phân chia lợi nhuận trước thuế - Phân chia lợi nhuận sau thuế		Các bên góp vốn coi phần vốn góp như một khoản đầu tư tài chính và kết quả nhận được là doanh thu tài chính
TK sử dụng	Chi theo dõi chi tiết hoạt động liên doanh mà không có TK đầu tư riêng		TK 222 -Vốn góp liên doanh.

bên đầu tư

* Hình thức cơ sở đồng kiểm soát

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

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh
Có các TK 111, 112,...

(2) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

bằng vật tư, hàng hóa thì các bên liên doanh phải thống nhất đánh giá giá trị vật tư, hàng hóa góp vốn.

- Trường hợp giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ kế toán của vật tư, hàng hóa, ghi:

Nợ TK 222 - Theo giá đánh giá lại

Nợ TK 811 - Số chênh lệch giữa giá trị ghi sổ kế toán lớn hơn giá

Tiêu thức	Hoạt động đồng kiểm soát	Tài sản đồng kiểm soát
Ghi nhận tại thời điểm góp vốn	Không có	Mở sổ theo dõi chi tiết tài sản góp. - nếu mang tài sản đi góp vốn, thì vẫn tiếp tục theo dõi TSCĐ đó trên Sổ cái TK 211 và phản ánh sự thay đổi, mục đích, nơi sử dụng - nếu mua hoặc đem tài sản khác đi góp vốn: Nợ TK 211, 213, 133/Có TK 111, 112, 331... - nếu tiến hành đầu tư XDCB: Nợ TK 241, 133/Có TK 111, 112, 153, 331, 341...sau đó khi công trình hoàn thành: Nợ TK 211, 213, 138, 152/Có TK 241. Đồng thời căn cứ vào nguồn vốn đầu tư để kết chuyển nguồn.
<p>Kê toán chi phí phát sinh riêng tại mỗi bên</p> <p>- khi phát sinh chi phí: Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642- chi tiết theo hợp đồng LD Nợ TK 133 (nếu có) Có TK 111, 112, 331... - cuối kỳ kết chuyển chi phí: Nợ TK 154/Có TK 621, 622, 627</p> <p>Kê toán chi phí phát sinh chung (căn cứ Thông tư số 161/2007/TT-BTC ban hành ngày 31/12/2007, bảng phân bổ chi phí chung - mẫu số 01/HTKD) * kê toán tại bên tham gia liên doanh phát sinh chi phí chung: - khi phát sinh chi phí chung: Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642- chi tiết theo hợp đồng LD Nợ TK 133 (nếu có) Có TK 111, 112, 331... - khi phân chia chi phí chung: Nợ TK 138 – chi tiết từng đối tác LD Có TK 621, 622, 627, 641, 642 Có TK 133 - khi kết chuyển chi phí cuối kỳ: Nợ TK 154/Có TK 621, 622, 627 * kê toán tại bên tham gia liên doanh ghi nhận chi phí chung: - khi ghi nhận chi phí chung: Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642 Nợ TK 133 (nếu có) Có TK 338 – chi tiết bên tham gia LD phát sinh chi phí chung - khi kết chuyển chi phí cuối kỳ: Nợ TK 154/Có TK 621, 622, 627</p> <p>Phân chia kết quả</p> <p>Nếu phân chia sản phẩm (căn cứ Thông tư số 161/2007/TT-BTC ban hành ngày 31/12/2007 và Thông tư số 130/2008/TT-BTC ban hành ngày 26/12/2008, bảng phân chia sản phẩm- mẫu số 02/HTKD). - khi nhận sản phẩm được chia: Nợ TK 152 - nếu sản phẩm được chia chưa là sản phẩm cuối cùng Nợ TK 155 - nếu sản phẩm được chia là thành phẩm Nợ TK 157 - nếu sản phẩm được chia gửi bán qua kho Nợ TK 621 - nếu sản phẩm được chia đưa vào sử dụng trực tiếp Nợ TK 632 - nếu sản phẩm được chia do bên LD bán luôn ra ngoài Có TK 154</p>		

đánh giá lại

Có các TK 152, 153, 155, 156, 611 - Giá trị ghi sổ kế toán
- Trường hợp giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi trên sổ kế toán của vật tư, hàng hóa, ghi:
+ Khi đem vật tư, hàng hóa góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng

kiểm soát, ghi:

Nợ TK 222 - Theo giá đánh giá lại.
Có các TK 152, 153, 155, 156, 611- Giá trị ghi sổ kế toán
Có TK 3387 - Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ kế toán tương ứng với phần lợi

ích của mình trong liên doanh

Có TK 711 - Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ kế toán tương ứng với phần lợi ích của các bên khác trong liên doanh.

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

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(3) Trường hợp góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng TSCĐ thì các bên liên doanh cùng phải thống nhất đánh giá lại TSCĐ góp vốn:

- Trường hợp giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại ghi trên sổ kế toán của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 222 - Theo giá đánh giá lại

Nợ TK 214 - Giá trị hao mòn

Nợ TK 811 - Số chênh lệch giữa giá trị còn lại của TSCĐ lớn hơn giá đánh giá lại

Có TK 211 - Nguyên giá

Có TK 213 - Nguyên giá.

- Trường hợp giá đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 222 - Theo giá đánh giá lại

Nợ TK 214 - Giá trị hao mòn

Có TK 3387 - Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh.

Có TK 711 - Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ tương ứng với phần lợi ích của các bên khác trong liên doanh.

Có TK 211 - Nguyên giá

Có TK 213 - Nguyên giá

Hàng năm, căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ mà cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sử dụng, kế toán phân bổ dần số doanh thu chưa thực hiện vào thu nhập khác trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi

Nếu phân chia doanh thu (căn cứ Thông tư số 161/2007/TT-BTC ban hành ngày 31/12/2007 và Thông tư số 130/2008/TT-BTC ban hành ngày 26/12/2008, bảng phân chia doanh thu- mẫu số 03/HTKD).

* kế toán tại bên tham gia LD thay mặt bán sản phẩm ra ngoài:

- khi bán sản phẩm

Nợ TK 111, 112, 131...

Có TK 338 – chi tiết hợp đồng LD

Có TK 3331 (nếu có)

- khi xác định doanh thu của mình:

Nợ TK 338 – chi tiết hợp đồng LD

Có TK 511

- khi nhận được hoá đơn các đối tác tham gia liên doanh được hưởng:

Nợ TK 338 – chi tiết hợp đồng liên doanh

Nợ TK 3331 (nếu có)

Có TK 338 – chi tiết đối tác

- khi thanh toán: Nợ TK 338 – chi tiết đối tác/Có TK 111, 112

* kế toán tại bên không bán sản phẩm:

- khi lập hoá đơn theo doanh thu được hưởng

Nợ TK 138

Có TK 511, TK 3331 (nếu có)

- khi nhận được thanh toán

Nợ TK 111, 112/Có TK 138

Nếu phân chia lợi nhuận trước thuế

Nếu phân chia lợi nhuận sau thuế

Hai hình thức phân chia này, QĐ 15/03/2006 ban hành ngày 20/03/2006 chưa quy định hình thức phân chia nhưng trong Thông tư số 130/2008/TT-BTC ban hành ngày 26/12/2008 khi đề cập đến các loại doanh thu để tính thu nhập chịu thuế có đề cập đến

góp vốn

Có TK 711 - Phần doanh thu chưa thực hiện được phân bổ cho 1 năm.

Trường hợp hợp đồng liên doanh kết thúc hoạt động, hoặc bên góp vốn chuyển nhượng phần vốn góp liên doanh cho đối tác khác, kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ khi góp vốn còn lại chưa phân bổ sang thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 3387 - Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn

Có TK 711 - Thu nhập khác.

Ngoài ra còn có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh khác như quan hệ mua bán giữa các bên tham gia liên doanh và cơ chế kinh doanh đồng kiểm soát, lợi nhuận được chia từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát...các nghiệp vụ cơ bản này đã được Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC đề cập rất chi tiết và cụ thể. **KT**

Bàn về biện pháp phát hiện gian lận, tham nhũng...

(Tiếp theo trang 44)

Một số biểu hiện gian lận cần kiểm tra, xác định tận gốc của vấn đề: nơi giao dịch liên quan đến chuyển tiền ra khỏi doanh nghiệp, đối chiếu lương trên báo cáo kết quả kinh doanh với số thực tế nhân viên được nhận; các khoản chi trả hoa hồng cho nhà phân phối và các hoạt động của giám đốc điều hành; các thủ tục đấu thầu, mua sắm tài sản của doanh nghiệp; quy trình kiểm soát đối với tiền mặt, đặc biệt là đối chiếu số dư với ngân hàng để phát hiện những khoản mục được đối chiếu có thực hay không có thực, vì các khoản này không có tài liệu, chứng từ hoặc các khoản thanh toán bù trừ khác nhằm phát hiện hành vi biến thủ tiền mặt.

+ Trong lĩnh vực tài chính, tiền tệ: để phát hiện việc lập chứng từ

không, giả, tẩy xóa, bảo lãnh cho vay, thẩm định, sửa chữa chứng từ kế toán, hồ sơ thế chấp không phải bản gốc...khi thu thập tài liệu kiểm toán viên cần phải kiểm tra kỹ về tính hợp lý, hợp pháp như: thời gian, thủ tục, thẩm quyền phê duyệt, thẩm định, chủng loại tài liệu phù hợp với từng thời điểm lịch sử, chất liệu giấy, mực in, dấu...

Trên cơ sở đó có kết luận hành vi gian lận về chứng từ, tài liệu để tiến hành xác định và xem xét trách nhiệm của lãnh đạo cơ quan, tổ chức, đặc biệt lưu ý đối với các ngân hàng thương mại cổ phần và ngân hàng liên doanh (phân định rõ về sở hữu nhà nước, sở hữu cá nhân) trong các vụ gây thất thoát tài sản. Lưu ý các góc độ sau: Trách nhiệm của

ban lãnh đạo ngân hàng trong các vụ cố ý làm trái các nguyên tắc về quản lý kinh tế để gây thất thoát nghiêm trọng tài sản của nhà nước hoặc tham ô tài sản nhà nước, cụ thể là hành vi vi phạm nghiêm trọng trong hoạt động tín dụng, làm trái các nguyên tắc quản lý kinh tế trong quá trình thẩm định, bảo lãnh cho vay, định giá cao hơn nhiều lần tài sản thế chấp, thiếu kiểm tra, kiểm soát...; trách nhiệm của lãnh đạo ngân hàng trong việc để xảy ra tình trạng nợ quá hạn, nợ khó đòi, trong đó nguyên nhân do không chấp hành đúng các quy định của pháp luật nên bị các đối tượng vay lừa đảo, chiếm đoạt; trách nhiệm của lãnh đạo ngân hàng trong các vụ đổ vỡ của một số ngân hàng thương mại cổ phần. **KT**