

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC ĐÔNG Á



Bài giảng
KẾ TOÁN CÔNG TY

Ths. Trương Văn Trí

Đà Nẵng, 2013

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN VỀ CÁC LOẠI HÌNH CÔNG TY VÀ KẾ TOÁN CÔNG TY

1.1. CÔNG TY VÀ ĐẶC ĐIỂM KINH TẾ - PHÁP LÝ CỦA CÔNG TY

1.1.1 Sự ra đời và phát triển của các công ty

1.1.1.1. Khái niệm chung về công ty

Khái niệm “công ty” (Company theo tiếng anh hoặc compagnie theo tiếng Pháp) đã được sử dụng từ khoảng thế kỷ 17 ở Châu Âu dùng để chỉ sự hợp tác, liên kết của các cá nhân, các thương gia để thực hiện các hoạt động kinh doanh.

Tuy nhiên, khái niệm này chỉ được công nhận chính thức cả về mặt kinh tế lẫn pháp lý từ đầu thế kỷ 19, cùng với sự hình thành của các mô hình công ty hiện đại và sự hình thành hệ thống luật lệ nhằm điều chỉnh sự thành lập, hoạt động và giải thể hoặc phá sản của các công ty ở hầu hết các nước có nền thương mại phát triển ở Châu Âu và trên thế giới.

Khái niệm “công ty” được áp dụng không hoàn toàn giống nhau trong luật pháp của mỗi quốc gia, nhưng nhìn chung “công ty” có thể hiểu là “sự liên kết của hai hay nhiều cá nhân hoặc pháp nhân bằng một sự kiện pháp lý nhằm cùng tiến hành các hoạt động để đạt một mục tiêu nhất định” (Kubler).

Nếu theo quan niệm trên, công ty phải là sự liên kết ít nhất hai chủ thể là cá nhân hoặc pháp nhân. Tuy nhiên, ở một số nước, khái niệm “công ty tư nhân” hoặc “doanh nghiệp tư nhân” hay “doanh nghiệp một chủ” cũng được thừa nhận. Cũng theo khái niệm trên, công ty cũng sẽ bao gồm rất nhiều loại nếu xét theo mục tiêu hoạt động, có thể có các công ty hoạt động vì mục tiêu kinh doanh tìm kiếm lợi nhuận hoặc các công ty công ích, các công ty phi lợi nhuận... Trong phạm vi môn học này, chúng ta chỉ đề cập tới các công ty kinh doanh với mục tiêu lợi nhuận.

Theo luật hầu hết các ban ở Hoa kỳ, công ty (company hoặc corporation) được hiểu là một thực thể được hình thành bởi một sự kiện pháp lý, được Nhà nước (chính quyền Ban) thừa nhận và cấp giấy phép, thành lập nhằm tiến hành các hoạt động kinh doanh. Kể từ thời điểm chính thức được thừa nhận, công ty sẽ có sự tách biệt hoàn toàn với các chủ sở hữu, sẽ có một “cuộc sống” riêng, tự chịu trách nhiệm về các khoản nợ phải trả và phải tự thực hiện nghĩa vụ về thuế với ngân sách Nhà nước.

Theo Điều 4, Luật doanh nghiệp Việt Nam, Công ty hay doanh nghiệp được định nghĩa: Là tổ chức kinh tế có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch ổn định,

được đăng ký kinh doanh theo quy định của pháp luật nhằm mục đích thực hiện các hoạt động kinh doanh.

Mặc dù luật pháp các nước quy định tên gọi và nội dung chi tiết của khái niệm công ty có sự khác nhau, nhưng nhìn chung, các loại hình công ty ở hầu hết các nước đều có những đặc điểm sau:

- Là một tổ chức có tư cách pháp nhân được pháp luật thừa nhận.
- Công ty phải có tên gọi riêng, có địa điểm liên lạc, giao dịch cố định và con dấu riêng.
- Có vốn chủ sở hữu đăng ký ban đầu do các tổ chức, cá nhân góp vào công ty. Đối với một số ngành nghề pháp luật quy định vốn đăng ký ban đầu này phải lớn hơn vốn pháp định (mức vốn thiểu phải theo quy định của pháp luật để thành lập doanh nghiệp).
- Phải thực hiện hoạt động kinh doanh, tức là phải thực hiện liên tục một, một số hoặc tất cả các hoạt động của quá trình đầu tư, từ sản xuất đến tiêu thụ sản phẩm hoặc cung ứng dịch vụ trên thị trường nhằm mục đích sinh lời.
- Tự chịu trách nhiệm về hoạt động kinh doanh và có nghĩa vụ thuế với ngân sách Nhà nước.

Việc phân tích khái niệm và các quan điểm khác nhau về công ty không chỉ có ý nghĩa về mặt kinh tế - pháp lý mà còn ảnh hưởng rất lớn tới hạch toán kế toán. Xác định được khái niệm công ty là xác định được “đơn vị hạch toán”, từ đó xác định đối tượng hạch toán, phạm vi và phương pháp hạch toán, đối tượng sử dụng thông tin kế toán cũng như yêu cầu đối với các báo cáo tài chính của một công ty. Ngoài ra, việc quy định phạm vi đơn vị hạch toán cũng có ảnh hưởng tới việc xác lập các nguyên tắc kế toán chung.

1.1.1.2. Sự hình thành và phát triển các công ty trên thế giới

Quá trình hình thành và phát triển của công ty gắn liền với sự phát triển của thương mại nói riêng và sự phát triển kinh tế nói chung. Cơ sở để hình thành nên các loại hình công ty như hiện nay chính là sự hình thành của các liên kết kinh tế. Các liên kết kinh tế xuất hiện khá sớm ở châu Âu cũng như ở Trung Quốc. Khi mới ra đời, các liên kết này mời chỉ dừng lại ở sự hợp tác trong kinh doanh của hai hay vài nhà buôn và chủ yếu trong lĩnh vực thương mại. Tuy nhiên, bản chất của các liên kết này có rất nhiều sự hợp tác giữa các thương gia, chủ yếu mang tính chất phân chia thị trường và lợi nhuận mà không hẳn là sự hùn vốn, hợp tác kinh doanh.

Mô hình công ty đối nhân bắt đầu xuất hiện ở châu Âu từ thế kỉ thứ XIII, ở các nước có địa lí và giao thông thuận tiện cho sự phát triển thương mại. Đến tận thế kỷ

thứ XVII, mô hình công ty đối vốn mới ra đời, cũng tại châu Âu. Đây là thời kì mà các thương gia bắt đầu chuyển hướng và mở rộng kinh doanh sang các thị trường mới, chính là các lục địa mới phát hiện. Việc khai phá các thị trường mới ở các châu lục và vùng đất mới đòi hỏi một lượng vốn rất lớn, vượt xa khả năng tài chính của một cá nhân hay thậm chí của vài thương gia gộp lại. Điều này đã thúc đẩy sự ra đời của một loạt các công ty được góp vốn bởi rất nhiều nhà đầu tư, với mức vốn và hình thức góp vốn khác nhau. Một vài công ty khá nổi tiếng như Dusch East Indies Company của Hà Lan và East india Company của Vương quốc Anh cũng được thành lập trong giai đoạn này. Các công ty này không chỉ góp phần trong sự phát triển kinh tế của Hà Lan hay Anh quốc, mà còn có vai trò rất lớn trong sự phát triển thương mại của Thế giới.

Một điểm mốc quan trọng trong lịch sử hình thành của các công ty chính là cuộc cách mạng công nghiệp vào đầu thế kỉ thứ XIX và sự phát triển của hệ thống giao thông đường sắt. Chính điều này đã tạo ra sự thúc đẩy cho sự hình thành các công ty, bởi trong xu thế này, một thương vụ hay một khoản đầu tư đều đòi hỏi một lượng vốn rất lớn. Nhiều loại hình công ty được hình thành trong giai đoạn này, và các mô hình công ty đã chính thức có được sự thừa nhận của luật pháp và xã hội từng nước. Bên cạnh đó, một vấn đề rất quan trọng về mặt pháp lý trong quá trình hình thành các công ty cũng được luật pháp ghi nhận, đó là Trách nhiệm hữu hạn của các nhà đầu tư. Trách nhiệm hữu hạn của các nhà đầu tư được giới hạn trong phạm vi số vốn đã đầu tư vào công ty. Nhà đầu tư có thể yên tâm đầu tư vào công ty vì trong trường hợp xấu nhất khi công ty thất bại hoặc phá sản, họ cũng chỉ mất tối đa là số vốn đã đầu tư, tài sản cá nhân của nhà đầu tư sẽ không bị ảnh hưởng gì. Điều này cho thấy đã có sự tách biệt giữa tài sản, vốn của công ty với tài sản cá nhân của nhà đầu tư trong vấn đề chịu trách nhiệm về các khoản nợ phải trả. Mô hình công ty đối vốn hoàn chỉnh đã xuất hiện chính từ những yếu tố pháp lý này.

Các vấn đề mới trong hoạt động của các công ty cũng bắt đầu phát sinh, đó là các vấn đề: nhu cầu kiểm toán độc lập các báo cáo tài chính của công ty, sự chuyển nhượng sở hữu về vốn đầu tư, các vấn đề liên quan đến thời gian hoạt động của công ty, các vấn đề liên quan đến quyền sở hữu cổ phần và sự ảnh hưởng của cổ phần khi biểu quyết (do các nhà đầu tư không chỉ là các cá nhân mà có thể là các công ty khác)... Những vấn đề này ngày càng trở nên phức tạp cùng với sự phát triển của nền kinh tế và sự phát triển của các loại hình công ty... đòi hỏi luật pháp của từng quốc gia cần có những Luật, quy định cụ thể nhằm điều chỉnh sự thành lập, hoạt động của các công ty. Cho đến nay hầu hết các Quốc gia trên thế giới đều có luật công ty, hay Luật doanh nghiệp nhằm điều chỉnh vấn đề này.

1.1.2. Phân loại công ty, đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty có ảnh hưởng đến hạch toán kế toán.

1.1.2.1. Phân loại công ty theo cơ sở thành lập, hoạt động và ra quyết định kinh doanh:

Theo tiêu thức này, công ty được chia thành hai nhóm là công ty đối nhân và công ty đối vốn. Mỗi loại hình công ty khác nhau được thành lập dựa trên các nguyên tắc khác nhau về quan hệ giữa các thành viên, vốn, thủ tục pháp lý... dẫn đến mỗi loại công ty sẽ có đặc trưng riêng về thành lập, hoạt động, huy động vốn... Những đặc trưng này sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới hạch toán kế toán trong công ty.

a. Công ty đối nhân

Khái niệm và đặc điểm:

Công ty đối nhân là các công ty được thành lập trên cơ sở quan hệ cá nhân của những người tham gia thành lập công ty, liên kết giữa những người này chủ yếu dựa trên độ tin cậy về thân nhân, vốn góp chỉ được xem là thứ yếu. Công ty đối nhân có thể nhận biết qua các đặc điểm:

- Không có sự tách biệt về mặt pháp lý giữa tài sản của công ty và tài sản của cá nhân khi xem xét trách nhiệm đối với nợ phải trả (chỉ có sự tách biệt về mặt kế toán).

- Tất cả các thành viên của công ty đối nhân hoặc ít nhất một thành viên của công ty đối nhân phải chịu trách nhiệm vô hạn về khoản nợ của công ty.

- Công ty đối nhân được thành lập và hoạt động dựa trên cơ sở quan hệ nhân thân giữa các thành viên.

Công ty đối nhân có thể thành lập dưới hai dạng cơ bản là công ty hợp danh và công ty hợp vốn đơn giản.

Ưu và nhược điểm của mô hình công ty đối nhân

- Ưu điểm:

+ Thường không bị khống chế về quy mô tối thiểu bởi vốn pháp định nên công ty đối nhân có thể huy động được nguồn vốn nhỏ từ các cá nhân.

+ Các thành viên sáng lập công ty thường có sự hiểu biết rất rõ về nhân thân của nhau nên quá trình thương lượng, đàm phán và ra quyết định trong công ty thường tương đối thuận lợi, có tính nhất trí cao.

+ Vì phải chịu trách nhiệm vô hạn nên tất cả các thành viên đều phải cố gắng trong kinh doanh, đảm bảo chất lượng sản phẩm, dịch vụ và hiệu quả kinh doanh để tránh trường hợp phải dùng tài sản cá nhân để trả nợ.

+ Cơ cấu tổ chức quản lý hoạt động kinh doanh nhỏ gọn, số lượng thành viên ít, lại là những người có chuyên môn và uy tín nên việc quản lý, điều hành công ty không quá phức tạp.

- + Dễ tạo được uy tín với khách hàng do cơ chế chịu trách nhiệm vô hạn.
- Nhược điểm:
 - + Các thành viên phải chịu trách nhiệm rủi ro rất cao do phải liên đới chịu trách nhiệm vô hạn đối với các khoản nợ của công ty.
 - + Thu hút được ít vốn do tính rủi ro vì trách nhiệm vô hạn.
 - + Không được phát hành bất cứ loại chứng khoán nào nên việc huy động vốn có thể gặp nhiều khó khăn.
 - + Các công ty đối nhân thường không muốn đầu tư vào những lĩnh vực kinh doanh có nhiều rủi ro.
 - + Quy mô nhỏ nên thường không đủ khả năng tham gia các hợp đồng có giá trị lớn.
 - + Trong một số trường hợp do luật định, công ty đối nhân có thể không được tham gia đấu thầu do tính chất chịu trách nhiệm vô hạn.

b. Công ty đối vốn

Khái niệm và đặc điểm:

Công ty đối vốn là các công ty được thành lập, tổ chức và hoạt động dựa trên cơ sở vốn góp của các chủ sở hữu chứ không phải trên cơ sở nhân thân hay quan hệ của họ. Đặc trưng của loại hình công ty đối vốn thể hiện qua các nội dung sau:

- Tài sản và vốn của công ty hoàn toàn tách biệt với chủ sở hữu cả về mặt pháp lý và kế toán.
- Các chủ sở hữu vốn của công ty chỉ phải chịu trách nhiệm hữu hạn đối với nợ phải trả và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty trong phần vốn góp của mình.
- Thường có số lượng thành viên khá lớn.
- Có cơ cấu tổ chức hoạt động kinh doanh và cơ cấu quản lý thường tương đối phức tạp do có sự tách biệt giữa vấn đề sở hữu vốn và quản lý, sử dụng vốn.
- Có tư cách pháp nhân đầy đủ.
- Việc ra quyết định kinh doanh, phân chia lợi nhuận, chia sẻ rủi ro và trách nhiệm của các thành viên đối với nợ phải trả... được thực hiện dựa trên cơ sở tỷ lệ vốn góp của các thành viên.

Công ty đối vốn thường tồn tại dưới hai hình thức là công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần.

Ưu và nhược điểm của mô hình công ty đối nhân

- Ưu điểm:

+ Các thành viên chỉ chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi số vốn góp vào công ty nên giảm thiểu và phân tán được rủi ro trong kinh doanh, đồng thời dễ thu hút vốn của các nhà đầu tư.

+ Không hạn chế về số lượng thành viên, có thể huy động vốn trong công chúng nên công ty đối vốn có thể huy động một lượng vốn rất lớn tham gia vào các công trình, dự án lớn.

+ Cơ cấu tổ chức quản lý và hoạt động chặt chẽ, thường tách biệt quyền sở hữu vốn với việc quản lý và sử dụng vốn nên hiệu quả hoạt động thường khá cao. Các nhà đầu tư có thể đầu tư vào những lĩnh vực mà bản thân không cần có nhiều hiểu biết về lĩnh vực đó do họ có thể thuê toàn bộ bộ máy điều hành và tác nghiệp với đầy đủ trình độ chuyên môn và kiến thức cần thiết.

+ Dễ dàng chuyển nhượng vốn góp, đặc biệt với công ty cổ phần. Với những công ty cổ phần được niêm yết trên thị trường chứng khoán, các loại chứng khoán có thể dễ dàng chuyển đổi thành tiền khi cần thiết cũng là một ưu thế quan trọng. Mặt khác, mô hình công ty đối vốn cũng tạo điều kiện cho các nhà đầu tư dễ dàng đầu tư hay rút khỏi công ty qua các giao dịch mua, bán, chuyển nhượng vốn.

+ Thuận lợi trong việc tham gia vào các giao dịch mua, bán, hợp nhất, sát nhập công ty...

+ Đảm bảo sự công khai minh bạch trong tình hình tài chính của công ty do được kiểm toán theo yêu cầu của luật pháp cũng như các cổ đông và các nhà đầu tư, đối tác.

- Nhược điểm:

+ Chi phí thành lập và tổ chức hoạt động, chi phí điều hành công ty lớn, đặc biệt là đối với loại hình công ty cổ phần.

+ Quá trình thành lập qua các thủ tục pháp lý phức tạp hơn so với công ty đối nhân.

+ Việc huy động vốn trong công chúng phải tốn nhiều chi phí, thủ tục pháp lý phức tạp.

+ Khả năng bảo mật thông tin trong kinh doanh không cao do phải công khai báo cáo tài chính cho các cổ đông và nhà đầu tư.

+ Số lượng cổ đông (thành viên) lớn, lại không hiểu biết lẫn nhau nên dễ dẫn đến phân nhóm theo quyền lợi, mâu thuẫn với nhau.

+ Những người điều hành không nhất thiết là chủ sở hữu công ty nên có thể không tận tâm với công việc, ảnh hưởng tới kết quả hoạt động chung của công ty.

1.1.2.2. Phân loại công ty theo trách nhiệm của chủ sở hữu đối với các khoản nợ phải trả của công ty

a. Công ty trách nhiệm vô hạn

Công ty trách nhiệm vô hạn là công ty trong đó các thành viên phải chịu trách nhiệm vô hạn về nợ phải trả và các nghĩa vụ tài sản của công ty bằng toàn bộ tài sản cá nhân của mình. Trong trường hợp công ty không đủ khả năng thanh toán nợ, các khoản nợ chưa thanh toán của công ty sẽ được chuyển thành nợ cá nhân, chủ nợ yêu cầu tất cả các thành viên (người đại diện theo pháp luật) của công ty thanh toán toàn bộ số nợ. Đối với các công ty thuộc loại này, việc góp vốn của các thành viên vào công ty chỉ mang ý nghĩa về mặt kế toán để tạo ra phạm vi đơn vị hạch toán chứ không có ý nghĩa về mặt pháp lý. Các công ty trách nhiệm vô hạn thường là các công ty đối nhân theo cách phân loại trên và thường có quy mô nhỏ hoặc vừa.

b. Công ty trách nhiệm hữu hạn

Công ty trách nhiệm hữu hạn là công ty trong đó các thành viên chỉ chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi số vốn góp của mình trong công ty. Giữa tài sản của công ty và tài sản của các chủ sở hữu có sự độc lập cả về mặt pháp lý và mặt kế toán. Công ty trách nhiệm hữu hạn là các đơn vị độc lập cả về kế toán và cả về pháp lý, tự chịu trách nhiệm về nợ phải trả và nghĩa vụ thuế... độc lập hoàn toàn với tài sản của chủ nhân. Tuy nhiên, theo luật pháp của một số nước, trong một số trường hợp đặc biệt theo phán quyết của tòa án, tính chất chịu trách nhiệm hữu hạn của công ty có thể bị tước bỏ nếu như có chứng cứ chắc chắn rằng chủ sở hữu công biết biết trước rằng sản phẩm, dịch vụ hoặc việc làm của mình có thể tổn hại đến người khác nhưng cố tình cung cấp sản phẩm đó và việc thành lập công ty trách nhiệm hữu hạn chỉ để trách rủi ro cho bản thân.

1.1.2.3. Phân loại công ty theo quy mô công ty

Phân loại công ty theo quy mô được chia thành hai loại sau:

- Doanh nghiệp lớn.
- Doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Ngày 30/6/09, Thủ tướng đã ký Nghị định số 56/2009/NĐ-CP về việc trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa.

Lĩnh vực hoạt động	DN siêu nhỏ	DN nhỏ		DN vừa	
	Số lao động	Vốn	Số lao động	Vốn	Số lao động
Nông, lâm nghiệp và thủy sản	≤ 10 người	≤ 20 tỷ đồng	Trên 10 người đến 200 người	Trên 20 tỷ đồng đến 100 tỷ đồng	Trên 200 người đến 300 người
Công nghiệp và xây dựng	≤ 10 người	≤ 20 tỷ đồng	Trên 10 người đến 200 người	Trên 20 tỷ đồng đến 100 tỷ đồng	Trên 200 người đến 300 người
Thương mại và dịch vụ	≤ 10 người	≤ 20 tỷ đồng	Trên 10 người đến 50 người	Trên 10 tỷ đồng đến 50 tỷ đồng	Trên 50 người đến 100 người

Các tiêu chí sắp xếp doanh nghiệp theo quy mô thể hiện mức độ phát triển chung của nền kinh tế cũng như của các công ty nói riêng. Thông thường các tiêu chuẩn trên quy định khá cao ở các nước có nền kinh tế phát triển.

Việc phân loại công ty theo quy mô có vai trò quan trọng trong việc quản lý và hoạch định chính sách của Nhà nước đối với các doanh nghiệp. Bên cạnh đó, quy mô vốn doanh nghiệp cũng ảnh hưởng lớn tới các thủ tục thành lập công ty, cơ cấu, mô hình tổ chức quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty, việc quản lý tài chính, hạch toán kế toán...

Các công ty lớn thường có phạm vi hoạt động rộng, tính chất hoạt động kinh doanh, cơ cấu quản lý và tổ chức bộ máy phức tạp, các vấn đề về tài chính – kế toán đa dạng, phong phú, đòi hỏi bộ máy kế toán và quy trình kế toán phải được tổ chức chặt chẽ. Hơn nữa, các công ty lớn thường có nhiều cổ đông, thành viên và có liên quan đến lợi ích của nhiều người trong quá trình hoạt động nên yêu cầu các đối tượng này đối với việc kiểm toán và công bố tình hình tài chính của công ty cũng cao hơn nhiều so với công ty nhỏ.

1.1.2.4. Phân loại công ty theo quan hệ giữa các công ty về vốn và cơ cấu tổ chức

Theo cách phân loại này, có thể chia các công ty thành hai nhóm: các công ty hoạt động độc lập, riêng lẻ và các công ty hoạt động theo mô hình tập đoàn kinh doanh hay mô hình công ty mẹ - con.

Các công ty hoạt động độc lập, riêng lẻ có thể được tổ chức theo một trong các mô hình công ty đã nêu ở phần trên.

Mô hình công ty mẹ - con bao gồm công ty mẹ với nhiều công ty con được liên kết chặt chẽ với nhau về lợi ích kinh tế thông qua việc sở hữu vốn, có địa bàn hoạt động rộng, hoạt động trong nhiều lĩnh vực kinh doanh khác nhau, tạo thành một thể mạnh chung, hình thành một tập đoàn kinh tế.

Công ty mẹ là một pháp nhân kinh tế độc lập nhưng có quyền kiểm soát, chi phối đến các công ty khác (công ty con). Theo pháp luật hầu hết các quốc gia trên thế giới, quyền kiểm soát, chi phối thường thể hiện qua các đặc điểm: Công ty mẹ sở hữu nhiều hơn 50% cổ phần có quyền biểu quyết hoặc quyền biểu quyết nhiều hơn 50% theo thỏa thuận của các chủ sở hữu (thỏa thuận được ghi trong điều lệ công ty). Thông thường, công ty mẹ sẽ chi phối công ty con thông qua một người đại diện phần vốn của mình tại công ty con.

Các công ty con cũng là các pháp nhân độc lập do một công ty khác đầu tư toàn bộ vốn điều lệ hoặc bị nắm giữ một số lượng cổ phần đủ để chi phối việc ra quyết định trong công ty đó.

Công ty mẹ và công ty con hoàn toàn độc lập về mặt pháp lý (thường là các công ty thuộc loại hình trách nhiệm hữu hạn). Tuy nhiên, quyền hạn và lợi ích được liên kết với nhau thông qua vốn đầu tư.

Tổ chức kinh doanh theo mô hình tập đoàn, công ty mẹ - con cho phép các công ty vừa có khả năng huy động một nguồn vốn rất lớn, tận dụng các ưu điểm của việc chịu trách nhiệm hữu hạn, đồng thời cũng giúp các nhà đầu tư, các công ty có thể phân tán được rủi ro. Tuy nhiên, mô hình công ty mẹ - con cũng tồn tại một số hạn chế nhất định như: tổ chức phức tạp, đòi hỏi trình độ quản lý cao, kết quả kinh doanh của một công ty có thể ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của các công ty khác hoặc của cả tập đoàn, nhất là các công ty điều tham gia giao dịch cổ phiếu trên thị trường chứng khoán...

Đứng trên góc độ kế toán, tổ chức kinh doanh theo mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh đặt ra vấn đề rất phức tạp, đó là vấn đề hợp nhất báo cáo tài chính của cả tập đoàn.

1.1.3. Các loại hình công ty theo pháp luật Việt Nam

Các công ty ở Việt Nam được thành lập, hoạt động và phá sản theo các luật: Luật Doanh nghiệp Nhà nước, Luật Doanh nghiệp, Luật Hợp tác xã, Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Luật Tổ chức tín dụng, Luật phá sản doanh nghiệp. Trong các luật đều nêu rõ khái niệm, địa vị pháp lý, quyền hạn, nghĩa vụ của các công ty và các đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty.

1.1.3.1. Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên

Công ty trách nhiệm hữu hạn là doanh nghiệp, trong đó:

- Thành viên có thể là tổ chức, cá nhân; số lượng thành viên không vượt quá năm mươi.

- Thành viên chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn cam kết góp vào doanh nghiệp;

- Phần vốn góp của thành viên chỉ được chuyển nhượng theo quy định của Luật này.

Công ty trách nhiệm hữu hạn có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Công ty trách nhiệm hữu hạn không được quyền phát hành cổ phần.

Theo quy định của Luật doanh nghiệp, công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên phải có:

- Hội đồng thành viên
- Chủ tịch hội đồng thành viên
- Giám đốc (Tổng giám đốc)

Cách thức thành lập, quyền hạn, nghĩa vụ, cơ chế hoạt động và thể thức ra quyết định của Hội đồng thành viên, Chủ tịch hội đồng thành viên, Giám đốc, quyền hạn và nghĩa vụ của thành viên, các vấn đề liên quan tới tổ chức công ty, các vấn đề tài chính... được quy định cụ thể trong Luật doanh nghiệp và các văn bản pháp quy hướng dẫn thi hành.

1.1.3.2. Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên

Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên là doanh nghiệp do một tổ chức hoặc một cá nhân làm chủ sở hữu (sau đây gọi là chủ sở hữu công ty); chủ sở hữu công ty chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty trong phạm vi số vốn điều lệ của công ty.

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

- Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên không được quyền phát hành cổ phần.

- Bên cạnh về quy định chịu trách nhiệm hữu hạn, chủ sở hữu của công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên còn bị ràng buộc bởi một số quy định khác liên quan đến vốn góp như: Chủ sở hữu không được trực tiếp rút một phần hoặc toàn bộ vốn

điều lệ của công ty, cũng không được rút lợi nhuận của công ty khi công ty không thanh toán được các khoản nợ phải trả đến hạn. Tuy nhiên Luật doanh nghiệp cũng quy định, chủ sở hữu của công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên có thể chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ vốn điều lệ cho tổ chức, cá nhân khác.

Tùy theo quy mô, đặc điểm ngành nghề kinh doanh, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên được tổ chức theo một trong các mô hình:

- Hội đồng thành viên + Giám đốc (Tổng giám đốc) + Kiểm soát viên.
- Chủ tịch công ty + Giám đốc (Tổng giám đốc) + Kiểm soát viên.
- Chủ tịch công ty + Giám đốc (Tổng giám đốc).

1.1.3.3. Công ty cổ phần

Theo Luật doanh nghiệp của Việt Nam, công ty cổ phần là doanh nghiệp, trong đó:

- Vốn điều lệ được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần.
- Cổ đông có thể là tổ chức, cá nhân; số lượng cổ đông tối thiểu là ba và không hạn chế số lượng tối đa.
- Cổ đông chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp;
- Cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, trừ trường hợp đặc biệt quy định của Luật này.

Công ty cổ phần có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Công ty cổ phần có quyền phát hành chứng khoán các loại để huy động vốn.

Việc phân chia lợi ích, trách nhiệm và cơ chế ra quyết định trong công ty cổ phần chủ yếu dựa vào tỷ lệ vốn cổ phần của cổ đông. Cổ đông có thể nắm nhiều loại cổ phần khác nhau theo quy định của pháp luật và tình hình cụ thể của từng công ty (được quy định theo Điều lệ của công ty).

Đặc trưng nổi bật của công ty cổ phần là việc quản lý tập trung thông qua cơ chế Hội đồng ra quyết định. Luật Doanh nghiệp chỉ quy định chung về cơ cấu và hình thức tổ chức bộ máy công ty cổ phần, còn thực chất việc tổ chức và phân phối quyền lực trong công ty cổ phần thuộc về nội bộ các nhà đầu tư.

Cơ cấu tổ chức công ty cổ phần gồm các bộ phận sau:

- Đại hội đồng cổ đông.
- Hội đồng quản trị.

- Chủ tịch hội đồng quản trị.
- Giám đốc (Tổng giám đốc).
- Ban Kiểm soát (nếu công ty cổ phần có từ 12 cổ đông trở lên).

Quyền hạn, nghĩa vụ, cơ chế hoạt động của từng bộ phận được Luật Doanh nghiệp và các văn bản liên quan quy định cụ thể.

1.1.3.4. Công ty hợp danh

Theo Luật doanh nghiệp của Việt Nam, công ty hợp danh là doanh nghiệp, trong đó:

- Phải có ít nhất hai thành viên là chủ sở hữu chung của công ty, cùng nhau kinh doanh dưới một tên chung (sau đây gọi là thành viên hợp danh); ngoài các thành viên hợp danh có thể có thành viên góp vốn.

- Thành viên hợp danh phải là cá nhân, chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về các nghĩa vụ của công ty.

- Thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty.

Công ty hợp danh có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Công ty hợp danh không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào.

Thành viên hợp danh không được phép là thành viên hợp danh của công ty hợp danh khác hoặc là chủ của một công ty tư nhân. Thành viên tham gia góp vốn có thể là thành viên hợp danh của công ty khác hoặc chủ doanh nghiệp tư nhân.

Khi có bất kỳ sự thay đổi nào trong tỷ lệ vốn góp giữa các thành viên hợp danh, công ty hợp danh phải giải thể và nếu muốn tiếp tục hoạt động, bắt buộc phải thành lập công ty mới.

Công ty hợp danh chính thức được quy định trong Luật Doanh nghiệp Việt Nam 1999, trước đó, trong Luật Công ty 1990 chưa đề cập đến loại doanh nghiệp này. Cho đến nay, loại hình công ty hợp danh ở Việt Nam cũng chưa thực sự phát triển.

1.1.3.5. Công ty tư nhân (doanh nghiệp tư nhân)

Theo Luật doanh nghiệp của Việt Nam, doanh nghiệp tư nhân là doanh nghiệp do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp tư nhân không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào.

Mỗi cá nhân chỉ được quyền thành lập một doanh nghiệp tư nhân.

Khi đăng ký kinh doanh, chủ doanh nghiệp tư nhân tự kê khai vốn của doanh nghiệp, các trường hợp tăng hoặc giảm vốn phải được tiến hành theo đúng quy định của pháp luật.

Chủ doanh nghiệp tư nhân là đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp và có toàn quyền quyết định đối với mọi hoạt động của doanh nghiệp, có toàn quyền quyết định việc sử dụng lợi nhuận kinh doanh sau khi đã thực hiện đầy đủ nghĩa vụ thuế và nghĩa vụ tài chính khác. Tuy nhiên, chủ doanh nghiệp cũng có thể không trực tiếp tham gia quản lý mà thuê người khác quản lý, điều hành doanh nghiệp. Trong mọi trường hợp, chủ doanh nghiệp vẫn phải chịu mọi trách nhiệm liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp tư nhân là loại hình doanh nghiệp ít chịu sự ràng buộc chặt chẽ bởi các quy định của pháp luật nhất so với các loại hình doanh nghiệp khác, do chế độ chịu trách nhiệm vô hạn. Tuy nhiên, điều này cũng là một nhược điểm của loại hình doanh nghiệp này, bởi mức độ rủi ro cao. Doanh nghiệp tư nhân có số lượng khá lớn ở Việt Nam và thường tồn tại ở quy mô nhỏ hoặc quy mô vừa.

1.1.3.6. Công ty liên doanh

Công ty liên doanh hay doanh nghiệp liên doanh được thành lập và hoạt động theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

Doanh nghiệp liên doanh là doanh nghiệp do hai bên hoặc nhiều bên hợp tác thành lập tại Việt Nam trên cơ sở hợp đồng liên doanh hoặc hiệp định ký giữa Chính phủ nước Việt Nam và Chính phủ nước ngoài; hoặc là doanh nghiệp do doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hợp tác với doanh nghiệp Việt Nam; hoặc do doanh nghiệp liên doanh hợp tác với nhà đầu tư nước ngoài trên cơ sở hợp đồng liên doanh.

Doanh nghiệp liên doanh được thành lập theo hình thức công ty trách nhiệm hữu hạn. Mỗi bên liên doanh chịu trách nhiệm trong phạm vi phần vốn cam kết góp vào vốn pháp định của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp liên doanh có tư cách pháp nhân theo pháp luật Việt Nam, được thành lập và hoạt động kể từ ngày được cấp giấy phép đầu tư.

Tỷ lệ góp vốn của các bên liên doanh trong vốn pháp định của doanh nghiệp được Luật Đầu tư nước ngoài và các văn bản hướng dẫn thi hành quy định cụ thể. Tỷ lệ góp vốn của bên hoặc các bên liên doanh nước ngoài do các bên liên doanh thỏa thuận. Tỷ lệ góp vốn của mỗi bên sẽ quyết định tới mức độ tham gia quản lý doanh nghiệp, tỷ lệ lợi nhuận được hưởng cũng như rủi ro mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu.

1.1.3.7. Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài

Doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài là doanh nghiệp do đầu tư nước ngoài đầu tư 100% vốn tại Việt Nam. Nhà đầu tư nước ngoài được hiểu là cá nhân, tổ chức nước ngoài đầu tư tại Việt Nam (Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam). Doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài được thành lập theo hình thức Công ty trách nhiệm hữu hạn, có tư cách pháp nhân theo pháp luật Việt Nam, được thành lập và hoạt động kể từ ngày được cấp giấy phép đầu tư. Nhà đầu tư nước ngoài tự quản lý và tự chịu trách nhiệm về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

1.1.3.8. Hợp tác xã

Hợp tác xã là tổ chức kinh tế tập thể do các cá nhân, hộ gia đình, pháp nhân (sau đây gọi chung là xã viên) có nhu cầu, lợi ích chung, tự nguyện góp vốn, góp sức lập ra theo quy định của Luật này để phát huy sức mạnh tập thể của từng xã viên tham gia hợp tác xã, cùng giúp nhau thực hiện có hiệu quả các hoạt động sản xuất, kinh doanh và nâng cao đời sống vật chất, tinh thần, góp phần phát triển kinh tế - xã hội của đất nước.

Hợp tác xã hoạt động như một loại hình doanh nghiệp, có tư cách pháp nhân, tự chủ, tự chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài chính trong phạm vi vốn điều lệ, vốn tích lũy và các nguồn vốn khác của hợp tác xã theo quy định của pháp luật.

1.1.3.9. Doanh nghiệp Nhà nước

Doanh nghiệp nhà nước là tổ chức kinh tế do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ hoặc có cổ phần, vốn góp chi phối, được tổ chức dưới hình thức công ty nhà nước, công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn.

Các loại hình doanh nghiệp Nhà nước như sau:

- Công ty nhà nước là doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, thành lập, tổ chức quản lý, đăng ký hoạt động theo quy định của Luật này. Công ty nhà nước được tổ chức dưới hình thức công ty nhà nước độc lập, tổng công ty nhà nước.

- Công ty cổ phần nhà nước là công ty cổ phần mà toàn bộ cổ đông là các công ty nhà nước hoặc tổ chức được Nhà nước uỷ quyền góp vốn, được tổ chức và hoạt động theo quy định của Luật doanh nghiệp.

- Công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước một thành viên là công ty trách nhiệm hữu hạn do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, được tổ chức quản lý và đăng ký hoạt động theo quy định của Luật doanh nghiệp.

- Công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước có hai thành viên trở lên là công ty trách nhiệm hữu hạn trong đó tất cả các thành viên đều là công ty nhà nước hoặc có

thành viên là công ty nhà nước và thành viên khác là tổ chức được Nhà nước uỷ quyền góp vốn, được tổ chức và hoạt động theo quy định của Luật doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp có cổ phần, vốn góp chi phối của Nhà nước là doanh nghiệp mà cổ phần hoặc vốn góp của Nhà nước chiếm trên 50% vốn điều lệ, Nhà nước giữ quyền chi phối đối với doanh nghiệp đó.

- Doanh nghiệp có một phần vốn của Nhà nước là doanh nghiệp mà phần vốn góp của Nhà nước trong vốn điều lệ chiếm từ 50% trở xuống.

Như vậy, trong các công ty mà Nhà nước có sở hữu vốn, thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật Doanh nghiệp Nhà nước chỉ có công ty Nhà nước. Các công ty khác được đăng ký thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp.

Tuy nhiên, các loại Doanh nghiệp Nhà nước sẽ được chuyển đổi thành công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần hoạt động theo Luật Doanh nghiệp.

1.1.3.10. Các loại hình doanh nghiệp khác

Ngoài các loại hình doanh nghiệp kể trên, ở Việt Nam hiện nay còn có một số loại hình doanh nghiệp đặc biệt khác được thành lập, hoạt động theo sự điều chỉnh của các Luật chuyên ngành như: Các văn phòng luật sư, các công ty luật, các tổ chức tín dụng (quỹ tín dụng, hợp tác xã tín dụng...), các ngân hàng...

Mỗi loại hình công ty có một đặc trưng riêng, những đặc trưng này không chỉ ảnh hưởng đến hoạt động của doanh nghiệp nói chung, mà còn ảnh hưởng đến trực tiếp đến việc tổ chức hạch toán kế toán trong mỗi doanh nghiệp. Hơn nữa, mỗi công ty lại kinh doanh trong mỗi lĩnh vực, ngành nghề, quy mô, tính chất khác nhau, vì vậy hệ thống thông tin kế toán trong công ty cần được thiết lập phù hợp với những đặc trưng này nhằm đáp ứng yêu cầu về thông tin cho quản lý trong các công ty.

1.2. KHÁI NIỆM, VAI TRÒ VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CÔNG TY

1.2.1. Khái niệm và đối tượng nghiên cứu của kế toán công ty

Nhìn chung, kế toán công ty là một môn học nằm trong hệ thống các môn học về kế toán. Tuy nhiên, hiện nay có nhiều quan điểm khác nhau về vị trí và vai trò của kế toán công ty.

Có quan điểm cho rằng , kế toán công ty là một môn học kế toán hoàn toàn độc lập, có đối tượng nghiên cứu riêng và phương pháp nghiên cứu rõ ràng, với mục tiêu là phản ánh và trình bày đầy đủ, chính xác các thông tin liên quan đến sự biến động vốn của công ty trong quá trình thành lập, hoạt động, giải thể... các thông tin này cần phải tách biệt với thông tin tài chính thông thường mà kế toán tài chính thể hiện, hơn nữa kế toán công ty rất chú trọng đến khía cạnh pháp lý trong mỗi nghiệp vụ.

Ngược lại, một số nhà khoa học lại có quan điểm kế toán công ty là một bộ phận của kế toán tài chính phát triển thành, đối tượng của kế toán công ty cũng là đối tượng của kế toán tài chính, chỉ khác là được đặt trong các quá trình khác nhau trong “cuộc sống” của một công ty, các phương pháp mà kế toán công ty sử dụng cũng là các phương pháp chung của kế toán tài chính. Theo quan điểm này, kế toán công ty chỉ là một nhánh của kế toán tài chính. Kế toán tài chính và kế toán công ty cùng hướng đến một mục tiêu là lập báo cáo tài chính. Kế toán công ty có phạm vi hẹp và sâu hơn. Đa số các nhà khoa học kế toán ở Việt Nam hiện nay hướng theo quan điểm này.

Mặc dù quan niệm về vị trí môn học khác nhau, nhưng nhìn chung các luận quan điểm trên đều thống nhất đối tượng nghiên cứu của kế toán công ty là sự hình thành và vận động của vốn trong quá trình thành lập (góp vốn), hoạt động (tăng, giảm, chuyển nhượng vốn...), giải thể, phá sản công ty hay tổ chức lại công ty (chia công ty, tách công ty, hợp nhất công ty, sát nhập công ty và chuyển đổi công ty). Sự biến động về vốn của công ty trong các quá trình trên được kế toán công ty nghiên cứu với các mối quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh.

1.2.2. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán công ty

1.2.2.1. Vai trò của kế toán công ty

Kế toán công ty là một bộ phận trong hệ thống các môn học kế toán, sự phát triển của kế toán công ty là cho khoa học kế toán ngày càng phát triển và hoàn thiện hơn. Bên cạnh đó, vai trò của kế toán công ty được thể hiện qua một số khía cạnh sau:

- Về mặt pháp luật: Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của kế toán công ty là các công ty được thành lập và hoạt động theo luật pháp. Vì vậy, kế toán công ty thể hiện tính tuân thủ pháp luật một cách chặt chẽ trong từng quy định cụ thể về chế độ hạch toán.

- Về mặt kinh tế: Các công ty được thành lập mang lại lợi ích cho không chỉ các thành viên mà cho cả xã hội và cộng đồng; mở rộng, tăng cường các liên kết kinh tế, thúc đẩy việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực và sự phát triển thương mại.... Đứng trên góc độ này, kế toán công ty ghi nhận đầy đủ các hoạt động kinh tế của công ty, góp phần làm cho các vai trò trên của công ty được thể hiện hiệu quả hơn. Hơn nữa, kế toán công ty còn ghi nhận được trách nhiệm và lợi ích của các bên liên quan trong quá trình hoạt động của công ty. Kế toán công ty còn cung cấp đầy đủ các thông tin về kết quả hoạt động và hiệu quả sử dụng vốn, nguồn lực.

- Về mặt tài chính: Kế toán công ty cung cấp các thông tin tài chính cần thiết để cổ đông, thành viên hoặc các đối tượng có liên quan đến lợi ích của công ty có thể xác định khả năng ổn định tài chính của công ty, khả năng thanh toán, khả năng sinh lời,

tiềm năng của công ty.... Kế toán công ty là một công cụ quan trọng trong quá trình ra quyết định kinh tế.

- Về mặt chính trị: Kế toán công ty cung cấp các thông tin cần thiết cho việc hoạch định các chính sách kinh tế chính trị, tạo môi trường về mặt chính sách cho hoạt động chung của công ty.

1.2.2.2. Nhiệm vụ của kế toán công ty

- Tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản và sổ sách kế toán thích hợp với từng đối tượng của kế toán công ty.

- Tổ chức bộ máy kế toán phù hợp với quy mô, đặc điểm kinh doanh của công ty.

- Theo dõi kịp thời biến động của tài sản, nguồn vốn của công ty trong các quá trình thành lập, hoạt động, giải thể, phá sản, tổ chức lại công ty.

- Phản ánh đầy đủ các quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh trong quá trình thành lập, hoạt động, tổ chức lại công ty.

- Lập các báo cáo kế toán trung thực, kịp thời và chính xác.

1.2.3. Chế độ kế toán công ty

Chế độ kế toán công ty cần tuân thủ các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và chế độ tài chính của từng quốc gia cụ thể, nhiều quốc gia ban hành chế độ kế toán riêng cho từng loại hình công ty. Mặc dù vậy, nhìn chung chế độ kế toán công ty thường bao gồm các yếu tố cấu thành chủ yếu sau:

- Chế độ chứng từ kế toán.

- Chế độ tài khoản kế toán.

- Chế độ sổ sách kế toán.

- Chế độ báo cáo tài chính.

Tùy theo loại hình công ty, lĩnh vực kinh doanh, quy mô công ty, đặc điểm tổ chức sản xuất – kinh doanh, số lượng nghiệp vụ phát sinh, tính chất và độ phức tạp của các nghiệp vụ, trình độ của kế toán... mà mỗi công ty cần vận dụng các chế độ chứng từ, tài khoản và sổ kế toán cũng như vận dụng chế độ báo cáo kế toán một cách phù hợp. Việc vận dụng các chế độ này phải đáp ứng nhu cầu phù hợp với đặc điểm công ty, hiệu quả trong công việc cung cấp thông tin hạch toán, đồng thời luôn tuân thủ chính sách, quy định của pháp luật.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

1. Trình bày lịch sử hình thành và phát triển của các công ty
2. Nêu các loại hình công ty chủ yếu và đặc điểm kinh tế, pháp lý của từng loại hình công ty.
3. Ảnh hưởng của đặc điểm kinh tế - pháp lý của từng loại hình công ty đến tổ chức kế toán trong các công ty.
4. Đối tượng, phạm vi và nhiệm vụ nghiên cứu của kế toán công ty.
5. Chế độ kế toán công ty.
6. Phân biệt các loại hình doanh nghiệp.

CHƯƠNG 2

KẾ TOÁN THÀNH LẬP CÔNG TY

2.1. CÁC QUY ĐỊNH KINH TẾ - PHÁP LÝ CHUNG VỀ THÀNH LẬP CÔNG TY

2.1.1. Quy trình thành lập công ty

Thành lập công ty gồm các công việc chuẩn bị về thủ tục pháp lý, tổ chức bộ máy quản lý, huy động vốn và đầu tư ban đầu để công ty có thể ở trạng thái sẵn sàng hoạt động. Quy trình thành lập một công ty thường trải qua các bước sau:

Bước 1: Thoả thuận thành lập công ty

Bước đầu tiên để thành lập một công ty là các thành viên sáng lập công ty phải họp bàn và ký với nhau biên bản về việc cùng nhau thành lập công ty. Trong biên bản này, các thành viên sáng lập thống nhất với nhau một số nội dung cơ bản như:

- Tên công ty, hình thức tổ chức công ty
- Lĩnh vực hoạt động, ngành nghề kinh doanh
- Vốn điều lệ và vốn góp theo cam kết của từng thành viên
- Dự kiến cơ cấu tổ chức quản lý
- Phân công thực hiện kế hoạch thành lập công ty

...

Bước 2: Điều tra, nghiên cứu thị trường

Đối với một số ngành nghề kinh doanh, việc điều tra nghiên cứu thị trường để lập phương án kinh doanh là công việc rất quan trọng và cần thiết. Các thông tin thu được qua các cuộc điều tra có thể giúp họ xây dựng được phương án kinh doanh hợp lý. Thông qua đó, công ty quyết định sản xuất hay kinh doanh những mặt hàng nào, mẫu mã, chủng loại ra sao, quy mô là bao nhiêu.... Chất lượng điều tra nghiên cứu thị trường có ảnh hưởng quyết định đến phương án đầu tư, kinh doanh và hoạt động của công ty sau này. Các thông tin cần phải thu thập từ điều tra, nghiên cứu thị trường là nhu cầu, thị hiếu của khách hàng, các mặt hàng thay thế, quy mô của thị trường, đối thủ cạnh tranh.... Để nghiên cứu thị trường, ngoài một số công ty có thể tự làm, còn lại phần lớn phải thuê các công ty chuyên nghiên cứu thị trường như các công ty tư vấn, marketing... thực hiện.

Bước 3: Xây dựng phương án kinh doanh

Căn cứ vào mục tiêu, điều kiện kinh doanh và các thông tin về thị trường, đối thủ cạnh tranh, các doanh nghiệp xây dựng cho mình phương án kinh doanh để từ đó xây dựng các phương án huy động vốn, đầu tư trang thiết bị, tuyển dụng nhân lực, tổ chức bộ máy.... Các công việc này đòi hỏi một thời gian tương đối dài và thường phải do các chuyên gia có kinh nghiệm đảm nhận.

Bước 4: Soạn thảo và thông qua điều lệ công ty

Điều lệ công ty là căn cứ pháp lý để tiến hành và xử lý các hoạt động của công ty. Trong điều lệ công ty phải quy định cụ thể và dự kiến đến các tính huống phát sinh và các biện pháp hoặc nguyên tắc xử lý các tình huống này. Trong điều lệ công ty phải có các nội dung sau:

- Vốn điều lệ
- Họ tên, địa chỉ của cổ đông sáng lập đối với công ty cổ phần hoặc thành viên sáng lập đối với các loại hình công ty khác
- Số vốn góp theo cam kết của các thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH) hoặc số cổ phần mà cổ đông sáng lập cam kết mua, loại cổ phần, mệnh giá cổ phần và tổng số cổ phần được quyền chào bán của từng loại đối với công ty cổ phần
- Quyền và nghĩa vụ của các thành viên công ty TNHH hoặc các cổ đông của công ty cổ phần
- Cơ cấu tổ chức quản lý công ty
- Người đại diện theo pháp luật của công ty
- Thẻ thức thông qua quyết định của công ty, nguyên tắc giải quyết tranh chấp nội bộ
- Những trường hợp thành viên có thể yêu cầu công ty mua lại phần vốn góp hoặc cổ phần.
- Các loại quỹ và mức giới hạn từng loại quỹ được lập tại công ty, nguyên tắc phân chia lợi nhuận, trả cổ tức, chịu lỗ trong kinh doanh.
- Các trường hợp giải thể, trình tự giải thể và thủ tục thanh lý tài sản công ty
- Thẻ thực sửa đổi, bổ sung Điều lệ công ty
- Chữ ký của người đại diện theo pháp luật hoặc tất cả cổ đông sáng lập của công ty cổ phần
- Các nội dung khác của Điều lệ công ty do các thành viên hoặc cổ đông thảo luận nhưng không được trái với quy định của pháp luật.

Bước 5: Xin giấy phép kinh doanh

Sau khi đã chuẩn bị đầy đủ hồ sơ và phương án kinh doanh, công ty tiến hành đăng ký với cơ quan quản lý để xin giấy phép kinh doanh.

2.1.2. Thủ tục thành lập doanh nghiệp

Thông thường, để thành lập công ty, các sáng lập viên thành lập phải lập và nộp đủ hồ sơ đăng ký kinh doanh theo quy định của Luật Doanh nghiệp tại cơ quan đăng ký kinh doanh thuộc uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương, nơi doanh nghiệp đặt trụ sở chính. Hồ sơ đăng ký kinh doanh bao gồm:

- Đơn đăng ký kinh doanh,
- Điều lệ công ty,
- Danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập.

Đối với công ty kinh doanh các ngành, nghề đòi hỏi phải có vốn pháp định thì phải có thêm xác nhận về vốn của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

*** Đơn đăng ký kinh doanh:**

Đơn đăng ký kinh doanh là cơ sở để cơ quan quản lý công ty cấp giấy phép kinh doanh cho công ty. Đơn đăng ký kinh doanh phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

- Tên công ty
- Địa chỉ trụ sở chính của công ty
- Mục tiêu và ngành nghề kinh doanh
- Vốn điều lệ
- Số vốn đăng ký góp của thành viên công ty TNHH hoặc số cổ phần mà cổ đông sáng lập đăng ký mua, loại cổ phần, mệnh giá cổ phần và tổng số cổ phần được quyền chào bán của từng loại đối với công ty cổ phần
- Họ tên, chữ ký, địa chỉ thường trú của người đại diện theo pháp luật của công ty

Đơn đăng ký kinh doanh phải được lập theo mẫu thống nhất do cơ quan đăng ký kinh doanh quy định.

*** Điều lệ công ty:**

Điều lệ công ty là căn cứ pháp lý để giải quyết các vấn đề pháp sinh trong quá trình thành lập và tồn tại của công ty. Các vấn đề liên quan đến cơ cấu tổ chức công ty, quyền lợi và nghĩa vụ của thành viên công ty hoặc cổ đông, thủ tục và trình tự huy

động vốn cổ phần, nguyên tắc giải quyết tranh chấp nội bộ... được quy định rõ ràng trong điều lệ công ty.

*** Danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập:**

Trong hồ sơ xin đăng ký kinh doanh của các công ty phải có danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập. Đối với công ty cổ phần, danh sách cổ đông sáng lập phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

- Tên, địa chỉ của cổ đông sáng lập
- Số lượng cổ phần, loại cổ phần, loại tài sản, số lượng tài sản, giá trị còn lại của từng loại tài sản góp vốn cổ phần, thời hạn góp vốn cổ phần của từng cổ đông
- Họ tên, chữ ký của người đại diện theo pháp luật hoặc của tất cả cổ đông sáng lập của công ty

Công ty được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh nếu có đủ các điều kiện sau đây:

- Ngành nghề kinh doanh không thuộc đối tượng cấm kinh doanh
- Tên của công ty được đặt đúng như quy định
- Có hồ sơ đăng ký kinh doanh hợp lệ theo quy định của pháp luật
- Nộp đủ lệ phí đăng ký kinh doanh theo quy định

Công ty có quyền hoạt động kinh doanh kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Đối với những ngành nghề kinh doanh có điều kiện thì công ty được quyền kinh doanh các ngành nghề đó kể từ ngày được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp giấy phép kinh doanh hoặc có đủ điều kiện kinh doanh theo quy định.

2.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ THÀNH LẬP CÔNG TY

Chi phí thành lập công ty bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình thành lập công ty. Quá trình thành lập công ty được bắt đầu từ sau khi các thành viên sáng lập ký hợp đồng về việc thành lập công ty, nghiên cứu thị trường, lập và thẩm định dự án đầu tư, xúc tiến làm các thủ tục xin giấy phép thành lập... đến khi công ty bắt đầu hoạt động. Các chi phí phát sinh trong quá trình này thường bao gồm: các chi phí nghiên cứu, thăm dò thị trường, lập và thẩm định dự án đầu tư, chi phí hội họp, chi phí về tư vấn pháp luật, lệ phí xin giấy phép...

Trong thực tế, các thành viên góp vốn hoặc các cổ đông sáng lập chỉ góp vốn sau khi công ty đã được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Công ty cũng chỉ mở và ghi sổ kế toán khi bắt đầu công ty hoạt động. Do vậy, các chi phí phát sinh khi thành lập doanh nghiệp có thể được một hoặc một số thành viên sáng lập của công ty ứng trước để thanh toán. Các chứng từ liên quan đến chi phí thành lập công ty phải

(2b) - Chuyển số tiền ứng trước thành vốn góp của thành viên sáng lập.

(3) - Kết chuyển chi phí thành lập doanh nghiệp thành TSCĐ vô hình hoặc vào TK “Chi phí trả trước dài hạn”.

(4) - Kết chuyển chi phí thành lập doanh nghiệp vào chi phí SXKD nếu phát sinh nhỏ.

Ví dụ 2.1. Ba ông Trí, kê, Tuyên dự định thành lập công ty cổ phần Hồng Đức. Theo hợp đồng thoả thuận và ký kết giữa ba ông, các chi phí chi cho việc chuẩn bị dự án và làm thủ tục thành lập công ty sẽ do ông Trí và ông Kê thanh toán bằng tiền của mình. Số tiền này sẽ được trừ vào phần vốn phải góp của hai ông.

Trong quá trình chuẩn bị thành lập công ty, ông Trí và ông Kê đã ứng trước chi cho các khoản sau: (đvt: 1.000 đồng).

Ông Trí:

Chi nghiên cứu thị trường: 10.000.

Chi lập và thẩm định dự án: 20.000.

Cộng: 30.000.

Ông Kê:

Chi thuê tư vấn pháp luật: 5.000.

Các chi phí khác: 10.000.

Cộng: 15.000.

Công ty được cấp phép kinh doanh và hoạt động từ 01/06/2013. Trong ngày này ông Trí tập hợp toàn bộ các chứng từ về các khoản chi nói trên lập bảng kê và bàn giao cho kế toán công ty.

- Khi nhận được bảng kê và toàn bộ chứng từ về các khoản chi phí thành lập công ty của hai ông Trí và Kê, kế toán ghi các bút toán sau:

Bút toán 1:

Nợ TK "Chi phí thành lập công ty": 45.000

Có TK "Phải trả cổ đông sáng lập" (ông Trí): 30.000

Có TK "Phải trả cổ đông sáng lập" (ông Kê): 15.000

- Phản ánh việc chuyển số tiền ứng trước thành vốn góp của mỗi ông:

Bút toán 2:

Nợ TK "Phải trả cổ đông sáng lập" (ông Trí): 30.000

Có TK "Vốn cổ phần" (ông Trí): 30.000

Bút toán 3:

Nợ TK "Phải trả cổ đông sáng lập" (ông Kề): 15.000

Có TK "Vốn cổ phần" (ông Kề): 15.000

Bút toán 4: Kết chuyển chi phí thành lập khi công bắt đầu hoạt động

Nợ TK "Chi phí trả trước dài hạn": 45.000

Có TK "Chi phí thành lập doanh nghiệp": 45.000

2.3. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY HỢP DANH

2.3.1. Tài khoản sử dụng

- Tài khoản “vốn góp” được sử dụng để phản ánh vốn góp của các thành viên trong công ty hợp danh. Tài khoản này được mở chi tiết để theo dõi vốn góp của từng thành viên. Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Phản ánh các khoản giảm vốn do thành viên rút vốn, giảm vốn để bù lỗ.

Bên Có: Phản ánh vốn góp của các thành viên và các trường hợp tăng vốn khác.

Dư Có: Số vốn góp hiện có của công ty hợp danh.

2.3.2. Phương pháp kế toán

Các thành viên của công ty hợp danh có thể góp vốn bằng tiền hoặc hiện vật. Khi tiếp nhận vốn góp, công ty cần lập Hội đồng giao nhận và định giá tài sản. Việc định giá tài sản góp vốn phải thực hiện theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước. Đồng thời, sau khi góp vốn bằng tài sản, người góp vốn phải tiến hành các thủ tục cần thiết để chuyển quyền sở hữu tài sản cho công ty (đối với những tài sản đòi hỏi phải có chứng nhận quyền sở hữu như nhà cửa, phương tiện vận tải..).

Căn cứ vào giá trị vốn góp được đánh giá của từng thành viên, kế toán ghi sổ bằng các bút toán sau:

Nợ TK "TSCĐ": Giá trị vốn góp bằng TSCĐ

Nợ TK "Nguyên vật liệu", "Công cụ", "Hàng hoá": Giá trị vốn góp bằng vật tư, hàng hoá

Nợ TK "Tiền mặt", "Tiền gửi NH": Giá trị vốn góp bằng tiền

Có TK "Vốn góp": Giá trị vốn góp của thành viên vào công ty

Sau khi góp vốn trong danh sách thành viên công ty phải ghi giá trị vốn góp, loại tài sản, số lượng, giá trị còn lại của từng tài sản góp vốn, thời gian góp vốn của từng thành viên.

Ví dụ 2.2. Ngày 01/07/2013 hai ông Sơn và Thành góp vốn thành lập công ty kinh doanh phần mềm và máy vi tính. Theo thoả thuận, hai ông sẽ lập công ty hợp danh với tên gọi “ Công ty hợp danh Sơn Thành”, số vốn góp mỗi người là 30.000. Ông Sơn góp vốn bằng một máy vi tính, được Hội đồng đánh giá là 12.000. Phần còn thiếu ông Sơn góp bằng chuyển khoản vào tài khoản công ty liên doanh. Ông Thành cũng góp vốn bằng một máy tính đang sử dụng, được Hội đồng đánh giá là 16.000. Phần còn thiếu ông Sơn góp bằng tiền mặt.

Các bút toán ghi sổ việc góp vốn của hai ông như sau (đvt: 1.000 đồng):

Bút toán 1: Phản ánh vốn góp của ông Sơn:

Nợ TK "Công cụ": 12.000

Nợ TK "TGNH": 18.000

Có TK "Vốn góp" (ông Sơn): 30.000

Bút toán 2: Phản ánh vốn góp của ông Thành:

Nợ TK "Công cụ": 16.000

Nợ TK "Tiền mặt": 14.000

Có TK "Vốn góp" (ông Sơn): 30.000

2.4. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN

Vốn kinh doanh của công ty TNHH do các thành viên góp vào công ty. Việc góp vốn vào công ty TNHH được thực hiện theo trình tự sau:

- Các thành viên đăng ký góp vốn căn cứ vào số vốn công ty cần huy động hoặc theo vốn đăng ký.

- Căn cứ vào số vốn góp theo đăng ký các thành viên thực hiện việc góp vốn bằng tiền hoặc tài sản cho công ty.

Kế toán có nhiệm vụ theo dõi kịp thời và đầy đủ các nghiệp vụ đăng góp vốn và thực hiện góp vốn trong quá trình thành lập công ty.

2.4.1. Tài khoản sử dụng

Để theo dõi quá trình góp vốn thành lập công ty TNHH, kế toán sử dụng các tài khoản:

- Tài khoản “*Vốn cam kết góp*”
 - + Bên Nợ: Kết chuyển số vốn các thành viên đã góp theo cam kết.
 - + Bên Có: Số vốn các thành viên cam kết góp vào công ty.
 - + Dư Có: Số vốn thành viên cam kết góp nhưng chưa thực hiện góp.
- Tài khoản “*Vốn góp*”
 - + Bên Nợ: Phản ánh các nghiệp vụ làm giảm vốn góp của các thành viên.
 - + Bên Có: Phản ánh số vốn các thành viên đã góp theo cam kết; bổ sung vốn góp của các thành viên.
 - + Dư Có: Số vốn hiện có của các thành viên.

Ngoài ra, kế toán sử dụng tài khoản “*Phải thu của thành viên góp vốn*” và các tài khoản liên quan khác để theo dõi quá trình góp vốn của các thành viên.

2.4.2. Phương pháp hạch toán

- Khi các thành viên đăng ký góp vốn, căn cứ vào số vốn theo cam kết của từng thành viên, kế toán mở sổ chi tiết cho từng thành viên và ghi:

<i>Nợ TK "Phải thu của thành viên"</i>	<i>Giá trị vốn góp theo cam kết của từng thành viên</i>
<i>Có TK "Vốn cam kết"</i>	

- Khi các thành viên góp vốn vào công ty bằng tiền, căn cứ vào phiếu thu hoặc giấy báo có của ngân hàng về số tiền nhận góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK "Tiền mặt": Nhận vốn góp bằng tiền mặt

Nợ TK "TGNH": Nhận vốn góp bằng TGNH

Có TK "Phải thu của các thành viên": Giá trị vốn góp

Đối với vốn góp bằng tài sản, công ty phải lập Hội đồng để xác định giá trị góp vốn của từng thành viên. Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi vốn góp của từng thành viên trong công ty. Căn cứ vào giá trị vốn góp được Hội đồng định giá của công ty xác nhận, kế toán ghi sổ theo các định khoản sau:

Nợ TK "Vật liệu": Giá trị nguyên vật liệu nhập kho

Nợ TK "Công cụ": Giá trị công cụ, dụng cụ nhập kho

Nợ TK "Hàng hoá": Giá trị hàng hoá nhập kho

Nợ TK "TSCĐ": Nguyên giá TSCĐ

Có TK "Phải thu của các thành viên": Giá trị vốn góp

Đối với các thành viên chưa góp đủ tài sản theo số vốn đã cam kết thì phần vốn góp thiếu này sẽ trở thành khoản phải thu của công ty và được thể hiện trên số dư của TK "Phải thu của thành viên" mở chi tiết cho từng thành viên. Tùy theo điều lệ của TKng ty mà họ có thể phải trả lãi hoặc bị phạt vì số vốn góp còn thiếu này.

- Phản ánh số tiền lãi phải thu tính trên số vốn góp còn thiếu, kế toán ghi:

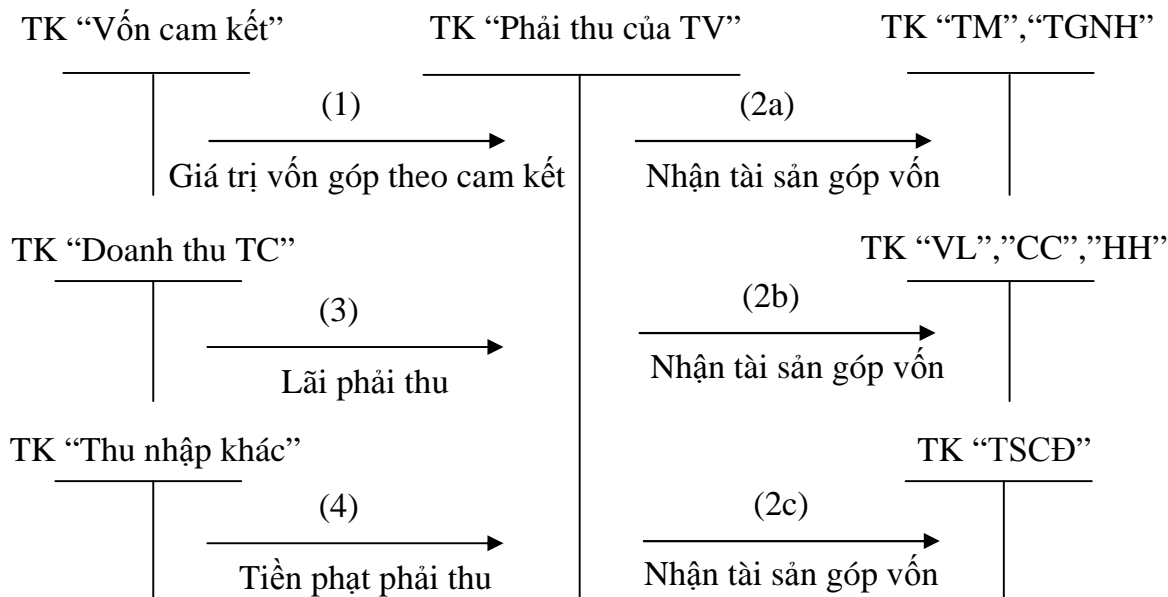
<i>Nợ TK "Phải thu của TV"</i>	<i>Tiền lãi phải thu (chi tiết cho từng thành viên)</i>
<i>Có TK "Doanh thu tài chính"</i>	

- Phản ánh số tiền phạt phải thu tính trên số vốn góp còn thiếu, kế toán ghi:

<i>Nợ TK "Phải thu của TV"</i>	<i>Tiền phạt phải thu (chi tiết cho từng thành viên)</i>
<i>Có TK "Thu nhập khác"</i>	

Khi quá trình huy động vốn kết thúc, kế toán phản ánh số vốn điều lệ được các thành viên góp vào công ty bằng bút toán:

<i>Nợ TK "Vốn cam kết"</i>	<i>Số vốn đã góp của các thành viên</i>
<i>Có TK "Vốn điều lệ"</i>	



Sơ đồ 2.2. Kế toán nhận vốn góp của các thành viên công ty TNHH

Ví dụ 2.3. Công ty TNHH Bình Minh được thành lập ngày 1/06/2013 với vốn điều lệ 1.000.000. Theo thỏa thuận, ông Bình sẽ góp vào công ty 30% vốn điều lệ.

Kế toán công ty

Ông Vinh và ông Minh cam kết mỗi ông sẽ góp vào công ty 35% vốn điều lệ. Các thành viên phải góp đủ vốn đã cam kết cho công ty vào ngày 1/07/2013.

Ngày 1/07/2013 các thành viên góp vốn vào công ty như sau (đvt: 1.000 đồng):

- Ông Bình góp vào công ty 1 oto được Hội đồng định giá 270.000 và 30.000 tiền mặt.

- Ông Vinh góp vào công ty số hàng hóa được Hội đồng định giá 250.000 và 100.000 tiền mặt.

- Ông Minh góp vào công ty bằng tiền mặt 250.000.

Ngày 28/07/2013 ông Minh vẫn chưa góp đủ theo số vốn cam kết. Hội đồng quản trị quyết định phạt ông Minh 2.000 và trả lãi cho số vốn góp chậm theo lãi suất 1.0%/tháng tính từ ngày 01/07/2013.

Ngày 31/07/2013 ông Minh đã góp số tiền thiếu còn lại cùng với số liên lãi phải trả và số tiền bị phạt vào công ty bằng tiền mặt.

Các bút toán như sau (đvt: 1.000 đồng):

Ngày 01/06/2013:

- *Bút toán 1: Vốn cam kết*

Nợ TK "Phải thu của thành viên" (Ông Bình): 300.000

Nợ TK "Phải thu của thành viên" (Ông Vinh): 350.000

Nợ TK "Phải thu của thành viên" (Ông Minh): 350.000

Có TK "Vốn cam kết": 1.000.000

Ngày 01/07/2013:

- *Bút toán 2: Nhận vốn góp của ông Bình:*

Nợ TK "TSCĐ": 270.000

Nợ TK "Tiền mặt": 30.000

Có TK "Phải thu thành viên" (Ông Bình): 300.000

- *Bút toán 3: Nhận vốn góp của ông Vinh:*

Nợ TK "Hàng hóa": 250.000

Nợ TK "Tiền mặt": 100.000

Có TK "Phải thu thành viên" (Ông Vinh): 350.000

- *Bút toán 4: Nhận vốn góp của ông Minh:*

Nợ TK "Tiền mặt": 250.000

Có TK "Phải thu thành viên" (Ông Minh): 250.000

Ngày 28/07/2013:

- Bút toán 5: Phải thu tiền phạt ông Minh:

Nợ TK "Phải thu thành viên" (Ông Minh): 2.000

Có TK "Thu nhập khác": 2.000

Ngày 31/07/2013:

- Bút toán 6: Thu lãi và vốn góp ông Minh:

Nợ TK "Tiền mặt": 103.000

Có TK "Doanh thu tài chính": 1.000 (100.000 x 1%/tháng)

Có TK "Phải thu thành viên" Ông Minh: 102.000

2.5. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY CỔ PHẦN

Công ty cổ phần huy động vốn kinh doanh dưới hình thức phát hành cổ phiếu. Pháp luật hiện hành ở Việt Nam quy định, trong 3 năm đầu, các sáng lập viên phải mua ít nhất 20% số cổ phiếu phổ thông dự tính phát hành của công ty. Trong trường hợp hợp các sáng lập viên đăng ký mua toàn bộ số cổ phiếu của công ty thì công ty không phải gọi vốn từ công chúng. Cổ phiếu có thể được mua bằng tiền Việt Nam, ngoại tệ tự do chuyển đổi, vàng, giá trị quyền sử dụng đất, giá trị quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ, bí quyết kỹ thuật, các tài sản khác quy định tại Điều lệ công ty và phải được thanh toán một lần.

Để hiểu rõ hơn về cổ phần và cơ chế phát hành cổ phần trong các công ty cổ phần, chúng ta nghiên cứu kỹ hơn các khái niệm liên quan đến cổ phần, các loại cổ phần và quy trình phát hành cổ phần.

2.5.1. Các khái niệm

Cổ phiếu: là chứng chỉ do công ty cổ phần phát hành hoặc bút toán ghi sổ xác nhận quyền sở hữu của một hoặc một số cổ phần của công ty đó.

Mệnh giá cổ phần: là giá trị danh nghĩa của cổ phần ghi trên bề mặt của nó.

Giá trị kế toán (giá trị sổ sách) của mỗi cổ phần: là giá trị của phần vốn chủ sở hữu thể hiện trên mỗi cổ phần. Được tính như sau:

$$\text{Giá trị kế toán mỗi CP phổ thông} = \frac{\text{Tổng TS} - \text{Nợ phải trả} - \text{CP ưu đãi}}{\text{Tổng số CP phổ thông đang lưu hành}}$$

Giá trị cổ phần ưu đãi có thể tính theo mệnh giá hoặc giá trị mua lại cộng với phần cổ tức của chúng mà công ty còn nợ (nếu có).

Giá thị trường của cổ phần (thị giá): là giá mà cổ phần được mua bán trên thị trường chứng khoán trong các phiên giao dịch.

Số lượng cổ phần được phép phát hành: là số lượng cổ phần tối đa mà một công ty được phép phát hành.

Số lượng cổ phần đã phát hành: là số lượng cổ phần mà một công ty phát hành ra thị trường cho công chúng.

Số lượng cổ phần chưa phát hành: là số lượng cổ phần được phép phát hành nhưng chưa được phát hành ra thị trường.

$$\text{Số lượng CP chưa phát hành} = \text{Số lượng CP được phép phát hành} - \text{Số lượng CP đã phát hành}$$

Cổ phần ngân quỹ (Cổ phần mua lại): là số cổ phần được chính công ty phát hành mua lại.

Số lượng cổ phần đang lưu hành: là số lượng cổ phần đang lưu hành trên thị trường.

$$\text{Số lượng CP đang lưu hành} = \text{Số lượng CP đã phát hành} - \text{Số lượng CP ngân quỹ}$$

Hoặc:

$$\text{Số lượng CP đang lưu hành} = \text{Số lượng CP được phép phát hành} - \text{Số lượng CP đã phát hành} - \text{Số lượng CP ngân quỹ}$$

Cổ phần phổ thông: là loại cổ phần được phát hành rộng rãi ra công chúng và là loại bắt buộc và chiếm tỷ trọng lớn trong vốn điều lệ của công ty cổ phần. Người sở hữu cổ phần phổ thông gọi là cổ đông phổ thông. Cổ đông phổ thông được hưởng các quyền lợi về cổ tức, quyền biểu quyết, quyền được phân chia tài sản khi công ty giải thể. Khi tham gia biểu quyết, mỗi cổ phần phổ thông chỉ có 1 phiếu biểu quyết.

Cổ phần ưu đãi: là loại cổ phần mà người sở hữu được hưởng một hoặc nhiều quyền lợi, ưu tiên hơn so với cổ đông phổ thông (người sở hữu cổ phiếu phổ thông). Theo luật doanh nghiệp thì cổ phần ưu đãi không được phép chuyển nhượng. Cổ phần ưu đãi bao gồm các loại cổ phần sau:

- **Cổ phần ưu đãi biểu quyết:** là cổ phần có số phiếu biểu quyết nhiều hơn so với cổ phần phổ thông. Số phiếu biểu quyết của một cổ phần ưu đãi biểu quyết do Điều lệ công ty quy định. Chỉ có các tổ chức do chính phủ ủy quyền và các cổ đông sáng lập được giữ cổ phần ưu đãi biểu quyết. Ưu đãi của cổ đông sáng lập chỉ có hiệu

lực trong thời gian 3 năm kể từ ngày công ty được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

- **Cổ phần ưu đãi hoàn lại:** là cổ phần được công ty hoàn lại vốn góp bất cứ khi nào theo yêu cầu của người sở hữu hoặc theo các điều kiện được ghi tại cổ phiếu của cổ phần ưu đãi hoàn lại. Cổ đông cổ phần ưu đãi hoàn lại cũng có quyền khác giống như cổ đông phổ thông, trừ các quyền biểu quyết, quyền dự họp Đại hội đồng cổ đông, quyền cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát...

- **Cổ phần ưu đãi cổ tức:** là cổ phần được trả cổ tức với mức cao hơn so với mức cổ tức của cổ phần phổ thông hoặc mức ổn định hằng năm. Thông thường, các cổ phần ưu đãi cổ tức sẽ được ưu tiên nhận cổ tức trước các cổ phần phổ thông. Mức cổ tức mà cổ phần ưu đãi cổ tức được chia hàng năm gồm cổ tức cố định và cổ tức thưởng, cổ tức cố định không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh. Mức cổ tức cố định cụ thể và phương thức xác định cổ tức thưởng được ghi trên cổ phiếu của cổ phần ưu đãi cổ tức. Ngoài các quyền trên, cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi cổ tức còn có quyền được nhận lại một phần tài sản tương ứng với số vốn đã góp vào công ty sau khi đã thanh toán hết cho chủ nợ và cổ phần ưu đãi hoàn lại trước cổ đông phổ thông và được hưởng các quyền khác như cổ đông phổ thông. Cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi cổ tức không có quyền biểu quyết, dự họp Đại hội đồng cổ đông, đề cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát. Cổ phần ưu đãi cổ tức có các loại sau:

+ Cổ phần ưu đãi cổ tức có tích lũy: hưởng quyền tích lũy cổ tức trên sổ sách của công ty cho đến khi công ty có khả năng chi trả.

+ Cổ phần ưu đãi cổ tức không tích lũy: cổ tức của các năm công ty chưa có khả năng chi trả sẽ không được tích lũy trên sổ sách của công ty.

+ Cổ phần ưu đãi cổ tức có dự phần: cổ đông sở hữu cổ phần này được hưởng thêm phần chia lợi nhuận để lại của công ty sau khi đã chi trả cổ tức cho các loại chứng khoán khác (lãi trái phiếu, cổ tức trả cho các cổ đông ưu đãi khác, cổ tức cơ bản, cổ tức cho cổ đông phổ thông).

- **Cổ phần ưu đãi có khả năng chuyển đổi:** có quyền chuyển đổi phần ưu đãi thành cổ phần phổ thông vào một thời điểm trong tương lai.

- **Cổ phần ưu đãi kết hợp:** là các cổ phần có đầy đủ các quyền ưu đãi cổ tức, biểu quyết, tích lũy, có khả năng chuyển đổi...

- **Cổ phần ưu đãi có đảm bảo:** cổ tức của loại cổ phần này được một công ty khác không phải là công ty phát hành bảo đảm.

Cổ phiếu ghi danh: Là cổ phiếu có ghi tên người sở hữu. Cổ phiếu của sáng lập viên, hội đồng quản trị...

Cổ phiếu vô danh: là cổ phiếu không ghi tên người sở hữu.

2.5.2. Tài khoản sử dụng

Phản ánh vốn góp của cổ đông trong công ty cổ phần kế toán sử dụng các tài khoản sau:

TK “Vốn cổ phần đăng ký mua”: phản ánh số vốn các cổ đông đã đăng ký mua khi công ty cổ phần phát hành, tài khoản này được ghi theo mệnh giá cổ phần.

TK “Vốn cổ phần”: phản ánh các khoản vốn góp của các chủ sở hữu. Đối với công ty cổ phần, vốn góp từ phát hành cổ phần được ghi vào tài khoản này theo mệnh giá.

TK “Thặng dư vốn cổ phần”: phản ánh phần chênh lệch tăng do phát hành cổ phần cao hơn mệnh giá và chênh lệch tăng giảm so với giá mua lại khi phát hành cổ phần mua lại.

TK “Vốn khác”: phản ánh vốn kinh doanh được hình thành từ các nguồn khác như được viện trợ, biếu tặng...

Trong sổ theo dõi cổ đông của công ty, kế toán phải theo dõi chi tiết vốn góp của từng cổ đông, theo từng loại cổ phần phổ thông, cổ phần ưu đãi...

TK “Cổ phần mua lại”: phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của số cổ phần đã phát hành được công ty mua lại và lưu giữ (gọi là cổ phần ngân quỹ). Cổ phần mua lại có thể được hủy bỏ ngay hoặc lưu giữ để tái phát hành. Các cổ phần do công ty giữ không được trả cổ tức, không có quyền biểu quyết và không được chia tài sản nếu công ty giải thể. Khi chia cổ tức cho các cổ phần, cổ phần mua lại được coi là cổ phần chưa bán.

Nội dung phản ánh trên TK “Cổ phần mua lại”:

Bên Nợ: Giá thực tế của cổ phần mua lại.

Bên Có: Giá thực tế của cổ phần mua lại được tái phát hành hoặc hủy bỏ.

Dư nợ: Giá thực tế cổ phần hiện có do công ty nắm giữ.

Cổ phần mua lại được phản ánh trên TK “Cổ phần mua lại” là giá mua thực tế gồm giá mua và các chi phí mua lại.

Kế toán theo dõi mệnh giá của số cổ phiếu đang lưu hành.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

1. Nêu quy trình thành lập công ty và thủ tục thành lập doanh nghiệp
2. Trình tự hạch toán chi phí thành lập công ty.
3. Quy trình nghiệp vụ góp vốn trong công ty TNHH, công ty Hợp danh
4. Các khái niệm trong công ty cổ phần

CHƯƠNG 3

KẾ TOÁN CÔNG TY CỔ PHẦN

3.1. KẾ TOÁN PHÁT HÀNH CỔ PHIẾU

Công ty cổ phần huy động vốn dưới hình thức bán cổ phần. Căn cứ vào hình thức tổ chức phát hành cổ phần, người ta chia làm hai phương thức phát hành chủ yếu: phát hành riêng và phát hành qua Sở giao dịch chứng khoán. Việc phát hành có thể do công ty tự thực hiện hoặc qua trung gian là một công ty được ủy quyền (thường là công ty chứng khoán).

Theo quy định ở Việt Nam, các công ty muốn phát hành ra công chứng qua Sở giao dịch chứng khoán phải hội đủ các điều kiện cần thiết về vốn, thời gian kinh doanh và được phép của Ủy ban chứng khoán nhà nước. Như vậy, các công ty mới thành lập không được phép phát hành ra công chứng qua Sở giao dịch chứng khoán. Các công ty này có thể thực hiện gọi vốn từ công chứng bằng phương pháp phát hành riêng (tự phát hành). Các công ty có số lượng nhỏ cổ phần phát hành (giá trị cổ phần định phát hành thấp hơn 10% số vốn cổ phần hiện có) cũng thường áp dụng phương thức này. Đối tượng của phát hành riêng là những người có quan hệ thân quen hoặc có quyền lợi gắn với hoạt động của công ty như các cổ đông, người lao động trong công ty, các đối tác kinh doanh... Tùy theo phát hành vốn lần đầu hay phát hành bổ sung để tăng vốn góp thủ tục phát hành và trình tự hạch toán được thực hiện như sau:

3.1.1. Kế toán phát hành lần đầu

Ở Việt Nam, việc phát hành cổ phiếu ra công chứng được thực hiện theo Nghị định số 144/2003/NĐ-CP ngày 28/11/2003 của Chính phủ về chứng khoán và thị trường chứng khoán và Thông tư 60/2004/TT-BTC ngày 18 tháng 6 năm 2004 Hướng dẫn việc phát hành cổ phiếu ra công chứng. Theo Thông tư 60/2004/TT-BTC quy định: Tiền mua cổ phiếu phải được chuyển vào tài khoản phong tỏa mở tại ngân hàng cho đến khi hoàn tất đợt phát hành. Thông tư này cũng quy định cổ phiếu sẽ được chuyển cho cổ đông trong thời hạn 30 ngày sau khi hoàn tất việc phát hành cổ phiếu.

Trình tự hạch toán các nghiệp vụ liên quan đến việc phát hành cổ phiếu để huy động vốn thành lập công ty cổ phần được thực hiện như sau:

- Khi nhận tiền ký quỹ của người mua cổ phiếu, căn cứ vào giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK112 (phong tỏa) - Tiền đặt mua cổ phiếu

Có TK 138 (1388) - Phải thu của cổ đông

Số tiền cổ đông ký quỹ

mua cổ phần

Kế toán phải theo dõi chi tiết số lượng cổ phiếu đăng ký mua và số tiền ký quỹ của từng nhà đầu tư. Sau thời hạn đăng ký, nếu số lượng cổ phiếu được đăng ký mua đạt số lượng tối thiểu theo quy định, công ty sẽ tiến hành phân phối cổ phiếu cho cổ đông.

Giá phát hành cổ phiếu có thể khác với mệnh giá ghi trên cổ phiếu. Việc phát hành theo giá nào phụ thuộc vào quyết định của Hội đồng quản trị công ty. Thông thường các công ty mới thành lập phát hành cổ phiếu lần đầu để huy động vốn thường phát hành cổ phiếu với giá thấp hơn mệnh giá. Số tiền mua cổ phiếu cũng có thể được thanh toán một lần ngay khi mua hoặc thanh toán từng phần do Hội đồng quản trị và Ban giám đốc công ty quyết định.

- Khi phân phối cổ phần cho cổ đông, căn cứ vào mệnh giá và giá phát hành cổ phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông: Theo giá phát hành của cổ phiếu

Nợ/Có TK 411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá phát hành cổ phiếu so với mệnh giá

Có TK411 (4111 - chi tiết: Vốn cổ phần đăng ký mua): Theo mệnh giá của số cổ phiếu được phát hành

* **Chú ý:** Để quản lý chi tiết vốn góp cổ phần, kế toán công ty cổ phần có thể mở chi tiết cho TK 4111 - Vốn góp thành 2 tài khoản:

+ TK4111 - Vốn cổ phần đăng ký mua

+ TK4111 - Vốn cổ phần

Khi phân phối cổ phiếu cho người mua, công ty phải theo dõi số cổ phiếu đã bán và cổ đông mua cổ phiếu trên danh sách cổ đông. Trên sổ này, kế toán phải theo dõi số cổ phiếu đã mua theo từng đợt phát hành của từng cổ đông. Kế toán phải lập Bảng kê bán cổ phiếu làm căn cứ ghi sổ kế toán. Bảng kê bán cổ phiếu có thể được lập theo mẫu dưới đây:

Công ty:

BẢNG KÊ BÁN CỔ PHIẾU

Ngày tháng năm

Số:

Họ và tên người (đơn vị) mua cổ phiếu:

Địa chỉ:

Kế toán công ty

TT	Tên, ký hiệu, mã hiệu cổ phiếu	Số lượng	Mệnh giá	Giá thực tế bán	Thành tiền		Ghi chú
					Theo mệnh giá	Theo giá thực tế	
A	B	1	2	3	4	5	6
	Cộng	x	x				

Tổng số tiền thực tế bán (viết bằng chữ):

Lập, ngày... tháng.... năm....

Người mua (Ký, họ tên)	Người lập phiếu (Ký, họ tên)	Kế toán trưởng (Ký, họ tên)	Giám đốc (Ký, họ tên, đóng dấu)
----------------------------------	--	---------------------------------------	---

- Khi cổ đông trả tiền mua cổ phiếu còn thiếu:

<i>Nợ TK112 (phong tỏa) - Tiền đặt mua cổ phiếu</i>	<i>Số tiền cổ phiếu được thanh toán bổ sung</i>
<i>Có TK 138 (1388) - Phải thu của cổ đông</i>	

Nếu cổ đông thanh toán tiền mua cổ phiếu bằng các tài sản khác, công ty phải thành lập Hội đồng định giá tài sản thanh toán và hạch toán:

<i>Nợ TK152, 153, 156, 211, 213...: Theo giá trị đáng giá của Hội đồng định giá</i>
<i>Có TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông: Giá trị vốn góp của cổ đông</i>

Đồng thời, kế toán kết chuyển số vốn cổ phần đã đăng ký mua thành vốn cổ phần của công ty:

<i>Nợ TK411 (4111- Vốn cổ phần đăng ký mua)</i>	<i>Mệnh giá của số cổ phiếu đã bán</i>
<i>Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần)</i>	

Trường hợp số tiền đặt mua lớn hơn số tiền cần phải thanh toán, công ty phải làm thủ tục trả lại tiền cho người đặt mua cổ phiếu. Căn cứ vào chứng từ trả lại tiền đặt mua cổ phần thừa, kế toán ghi:

<i>Nợ TK138 (1388 - Phải thu của cổ đông)</i>	<i>Số tiền đặt mua cổ phần thừa đã hoàn trả cho cổ đông</i>
<i>Có TK112 (phong tỏa) - Tiền đặt mua cổ phiếu</i>	

- Các chi phí phát sinh khi phát hành cổ phiếu:

Nợ TK642: Chi phí thành lập công ty: Nếu chi phí nhỏ

Nợ TK142 (1421), 242: Nếu chi phí sinh lớn cần phân bổ cho nhiều kỳ kinh doanh.

Có TK111, 112, 331...

- Khi kết thúc đợt phát hành cổ phiếu, công ty làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản phong tỏa sang tài khoản thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK111, 112: Số tiền thu được từ đợt phát hành cổ phiếu

Có TK112 (phong tỏa) - Tiền đặt mua cổ phiếu

Khi giao cổ phiếu cho cổ đông, kế toán ghi theo dõi số lượng và mệnh giá của số cổ phiếu đã phân phối trong đợt phát hành.

Trường hợp giá cổ phần lần đầu thấp hơn mệnh giá do công ty chưa huy động toàn bộ mệnh giá cổ phần, phần chênh lệch sẽ được theo dõi trên TK 4112 “Thặng dư vốn cổ phần”. Trong quá trình kinh doanh, khi có nhu cầu tăng vốn, công ty cổ phần có thể huy động vốn thêm phần vốn cổ phần từ các cổ đông (do chưa góp đủ mệnh giá) mà không cần phát hành cổ phần mới. Căn cứ vào số vốn gọi thêm trên mỗi cổ phần, kế toán ghi:

Nợ TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông

Số vốn gọi thêm

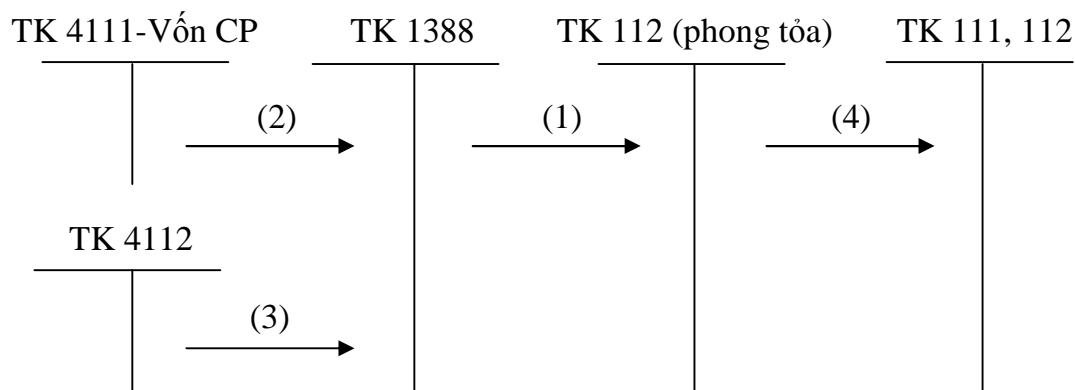
Có TK4112 – Thặng dư vốn cổ phần

Khi cổ đông thực hiện góp thêm, kế toán ghi:

Nợ TK111, 112

Số thực thu

TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông



Sơ đồ 3.1. Phát hành cổ phần lần đầu

Ghi chú:

- (1) – Số tiền ký quỹ mua cổ phần.
- (2) – Giá phát hành cổ phần theo mệnh giá.
- (3) – Giá phát hành cổ phần cao hơn mệnh giá.
- (4) – Chuyển tiền từ TK phong tỏa sang TK thanh toán.

Ví dụ 3.1. Công ty cổ phần Bình Vinh thành lập ngày 30/06/2013, trong ngày tiếp theo công ty công bố bảng cáo bạch để mời mua cổ phần. Số cổ phần công ty dự định phát hành là 100.000 CP có mệnh giá 10.000 đ. Người mua phải ký quỹ vào tài khoản của công ty tại ngân hàng là 5.000đ/1CP và thanh toán lần đầu 2.000 đ/CP sau khi cổ phần được phân phối. Phần còn lại sẽ thanh toán khi ban giám đốc yêu cầu. Ngày 31/07/2013 kết thúc việc đặc mua cổ phần, công ty nhận được yêu cầu mua đủ 100.000 CP. Ban Giám đốc quyết định phân phối cổ phần vào ngày 01/08/2013. Số tiền phải trả sau khi cổ phần được phân phối (2.000 đ/CP) của các cổ đông sẽ được thanh toán cho đến ngày 31/08/2013.

Các bút toán ghi sổ được thực hiện như sau (đvt 1.000 đồng):

Bút toán 1: Nhận tiền đặt mua CP trong tháng 07/2013: 5.000 đ/CP

Nợ TK 112 (phong tỏa) – Tiền đặt mua CP	100.000CP x
Có TK 1388 – Phải thu của cổ đông	5.000đ=500.000

Ngày 01/08/2013:

Bút toán 2: Phân phối CP cho cổ đông (Đợt phát hành này chỉ thu 7.000đ)

Nợ TK1388 – Phải thu của cổ đông: 700.000 (tổng giá trị phải thu đợt này)

Nợ TK4112 – Thặng dư vốn CP: 300.000 (chưa phát hành- chưa thu trong đợt này)

 Có TK4111 – Vốn CP đăng ký mua: 1.000.000 (MGCP)

Bút toán 3: Thanh toán tiền mua CP trong tháng 8/2013: 2.000đ/CP

Nợ TK 112 (phong tỏa) – Tiền đặt mua CP	200.000
Có TK1388 – Phải thu của cổ đông	

Bút toán 4: Chuyển tiền TK phong tỏa sang TK thanh toán (2 đợt)

Nợ TK 112 – TGNH	700.000
Có TK 112 (phong tỏa) – Tiền đặt mua CP	(500.000+200.000)

Bút toán 5: Kết chuyển vốn cổ phần (mệnh giá CP)

Nợ TK4111 – Vốn CP đăng ký mua	1.000.000
Có TK4111 – Vốn cổ phần	

Ví dụ 3.2. Giả sử sau lần phát hành đầu tiên của công ty cổ phần Bình Vinh ở **Ví dụ 3.1** của công ty cổ phần Bình Vinh: Giả sử Ban giám đốc gọi thêm mỗi cổ phần 4.000đ và ngày 01/9/2013. Cho đến cuối tháng 9/2013 công ty đã thu được số tiền gọi thêm của 80.000CP phổ thông (tổng cộng là 100.000CP) là 320.000. Cổ đông A sở hữu 20.000CP phổ thông đến hạn vẫn chưa góp số tiền vào công ty phải nộp thêm là 80.000. Các bút toán ghi sổ kế toán như sau:

Bút toán 1: Phản ánh số vốn gọi thêm

Nợ TK1388 – Phải thu của cổ đông	100.000CP x 4.000đ =
Có TK4112 – Thặng dư vốn cổ phần	400.000

Bút toán 2: Phản ánh số tiền cổ đông đã nộp thêm (Số trong tháng 9/2013)

Nợ TK112 – TGNH	80.000CP x 4.000đ =
Có TK1388 – Phải thu của cổ đông	320.000

3.1.2. Cổ phần bị thu hồi và tái phát hành

Khi phát hành cổ phần theo phương thức gọi vốn nhiều lần có thể xảy ra tình trạng cổ đông không trả tiền cho số cổ phần đã đăng ký mua tại ngày phát hành. Những cổ đông như vậy gọi là cổ đông bỏ góp. Thông thường số cổ phần bị bỏ góp sẽ bị thu hồi sau khi đã thông báo bằng văn bản về thời hạn thanh toán cho cổ đông bỏ góp.

Nguyên tắc xử lý: Hủy toàn bộ những phần đăng ký mua nhưng chưa góp, và tái phát hành các cổ phần này.

TK sử dụng: 411- Chi tiết “Vốn cổ phần của CP bị thu hồi”: Vốn đã góp của cổ phần bị thu hồi .

Phương pháp ghi sổ:

- Khi thu hồi

Nợ TK411 (4111- Vốn cổ phần đăng ký mua): $MG \times$ số lượng cp thu hồi.

Nợ / Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có TK 1388 - Phải thu của cổ đông: Số vốn gọi thêm bị bỏ góp

Có TK 411 (4111 - Vốn cổ phần của CP bị thu hồi): Số vốn đã góp của CP bị thu hồi

- Khi tái phát hành cổ phiếu

+ Khi phát hành:

Nợ TK 111/112/1388 - Phải thu cổ đông: Giá tái phát hành

Nợ / Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có TK 411 (4111 –Vốn CP): Mệnh giá của CP được tái phát hành

+ Các chi phí tái phát hành trừ vào số tiền đã góp của cổ đông bỏ góp

Nợ 411 (4111 - Vốn cổ phần của CP bị thu hồi)

Có TK 111/112: Số đã chi

+ Phản ánh số tiền phạt của cổ đông bỏ góp:

Nợ TK TK 411 (4111 - Vốn cổ phần của CP bị thu hồi)

Có TK 711 – Thu nhập khác

+ Thanh toán lại cho cổ đông bỏ góp:

Nợ TK TK 411 (4111 - Vốn cổ phần của CP bị thu hồi)

Có TK 111/112

Ví dụ 3.3. Giả sử trong **Ví dụ 3.2** cổ đông không góp vào công ty số tiền gọi thêm 80.000 theo thời gian quy định. Sau một số lần thông báo bằng văn bản theo quy định của điều lệ công ty, Hội đồng quản trị đã xác định cổ đông A đã bỏ góp. Ngày 15/10/2013 công ty tiến hành thu hồi số cổ phần của cổ đông A. Bút toán ghi sổ phản ánh việc thu hồi cổ phần bị bỏ góp như sau (đvt 1.000 đồng):

Bút toán 1: Ngày 15/10/2013 thu hồi vốn cổ phần

Nợ TK411 (4111- Vốn cổ phần đăng ký mua): $20.000CP \times 10.000đ = 200.000$

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần: 20.000

Có TK 1388 - Phải thu của cổ đông: $20.000CP \times 4.000đ = 80.000$

Có TK 411 (4111-Vốn cphần của CP bị t.hồi): $20.000 \times 7.000 = 140.000$

Ví dụ 3.4. Tiếp theo **Ví dụ 3.3**, ngày 30/10/2013, Ban giám đốc quyết định tái phát hành 20.000 cổ phần bị thu hồi cho cổ đông hiện hữu với giá 7.000 đ/CP. Số tiền mua cổ phần này phải thanh toán vào ngày 15/11/2013. Điều lệ công ty quy định: Cổ đông bỏ góp sẽ phải bù đắp phần chênh lệch giá tái phát hành cổ phần thấp hơn số vốn đã gọi trên cổ phần. Sau khi trừ đi số tiền phải bù đắp do tái phát hành thấp hơn vốn gọi, công ty sẽ trả lại số tiền dư ra cho chủ sở hữu ban đầu của số cổ phần này. Các bút toán ghi sổ như sau (đvt 1.000đ):

Ngày 30/10/2013:

Bút toán 1: Phản ánh việc tăng vốn cổ phần từ việc phát hành số cổ phần bị thu hồi:

Nợ TK 112 - TGNH: Giá tái phát hành $20.000 \times 7.000 = 140.000$

Nợ TK411(4111-Vốn cphần của CP bị t.hồi):80.000 (Số phải trả)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần: 20.000

Có TK 411 (4111 –Vốn điều lệ): $20.000 \times 10.000 = 200.000$

Số tiền vốn của cổ phần bị thu hồi trên TK411(4111-Vốn cphần của CP bị t.hồi) dùng để bù đắp số tiền bị thiếu là 4.000đ/CP. Số tiền thừa phải trả lại cho chủ sở hữu cũ của số CP bị thu hồi là 3.000đ ($7.000đ - 4.000đ$).

Bút toán 2: Phản ánh số tiền thừa trả lại cho chủ sở hữu cũ của số cổ phần bị thu hồi:

Nợ TK411(4111-Vốn cổ phần của CP bị t.hồi): $20.000 \times 3.000 = 60.000$

Có TK 112 - TGNH: 60.000

3.1.3. Phát hành qua tổ chức bao tiêu (bảo lãnh)

Khi phát hành cổ phần, công ty có thể trực tiếp phát hành cổ phiếu ra công chúng hoặc thông qua hợp đồng được ký với các tổ chức bao tiêu là các công ty tài chính hoặc công ty chứng khoán.

Trường hợp phát hành thông qua nhà bao tiêu, công ty không phải hạch toán theo dõi số tiền ký quỹ mua cổ phần của người mua mà chỉ phản ánh số tiền phải thu từ công ty bao tiêu do phát hành cổ phần. Các chi phí phải trả cho nhà bao tiêu được hạch toán vào chi phí tài chính. Các bút toán cụ thể như sau:

- Ký hợp đồng với nhà bao tiêu về số lượng cổ phần sẽ được phát hành theo hợp đồng:

Nợ TK 138 (1388 - Phải thu của TC bao tiêu): Tổng giá bán số CP sẽ phát hành

Nợ/Có TK 411 (4112 – Thặng dư vốn cổ phần): Chênh lệch giá bán cổ phần so với mệnh giá.

Có TK 411 (4111 – Vốn cổ phần): Mệnh giá của cổ phần được phát hành

- Nhận tiền của nhà bao tiêu chuyển đến do bán cổ phần:

Nợ TK 111/112 - Tiền mặt/TGNH

Số tiền nhận từ p. hành

Có TK 138 (1388 - Phải thu của TC bao tiêu) CP của nhà bao tiêu

- Các chi phí phát hành cổ phần phải trả cho nhà bao tiêu các chi phí khác phát sinh liên quan đến phát hành cổ phần:

Nợ TK TK635 – Chi phí tài chính: Tổng chi phí phát hành bổ sung

Có TK 138 (1388 - Phải thu của TC bao tiêu): Giảm số nợ phải thu từ nhà bao tiêu.

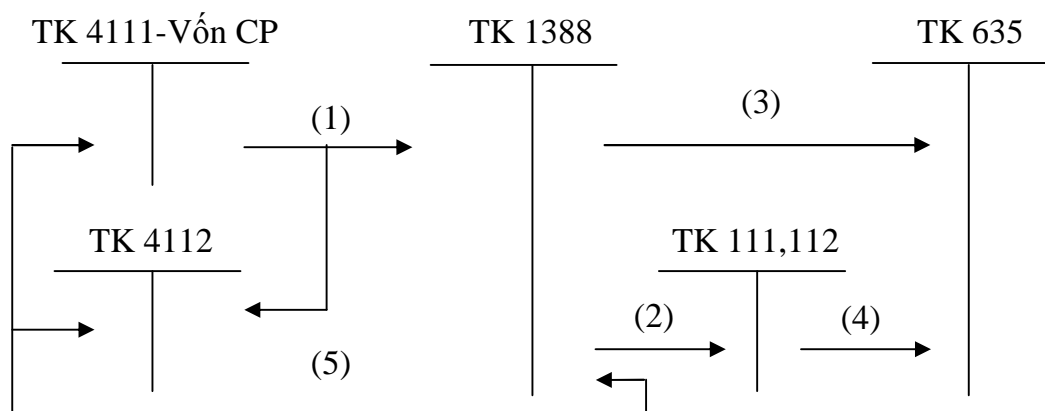
Có TK 111, 112 – Tiền mặt, TGNH: Các chi phí bằng tiền khác.

- Trường hợp cổ phần phát hành không hết theo cam kết, công ty **đồng ý** nhận lại số cổ phần này (giảm số lượng cổ phần phát hành):

Nợ TK 411 (4111 – Vốn điều lệ): Mệnh giá của số CP nhận lại.

Nợ/Có 411 (4112 – Thặng dư vốn cổ phần): Chênh lệch giá bán cổ phần so với mệnh giá.

Có TK 138 (1388 - Phải thu của TC bao tiêu): Tổng giá bán của cổ phiếu nhận lại.



Sơ đồ 3.2. Phát hành cổ phần lần đầu

Ghi chú:

- (1) – Giá trị phát hành theo hợp đồng.
- (2) – Số tiền phát hành đã thu.
- (3) – Các chi phí phát hành cổ phần.
- (4) – Chi phí phát hành cổ phiếu bằng tiền.
- (5) – Giá trị cổ phần nhận lại (không phát hành).

3.2. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG VỐN TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN

3.2.1. Kế toán tăng vốn trong công ty cổ phần

3.2.1.1. Kế toán tăng vốn bằng cách gọi thêm vốn góp của cổ đông hiện có

Theo quyết định của Hội đồng cổ đông, công ty cổ phần có thể tiến hành tăng vốn bằng cách huy động thêm vốn góp của các cổ đông hiện có. Công việc này có thể được thực hiện theo các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu, sau đó phát hành cổ phiếu mới với mệnh giá cao hơn.
- Thu hồi cổ phiếu, sau đó đóng dấu mệnh giá cổ phần mới cao hơn.
- Cấp bổ sung cổ phiếu cho cổ đông tương ứng với số cổ phần tăng thêm.

Số vốn tăng thêm này các cổ đông phải góp bổ sung tương ứng với số cổ phần mà mình nắm giữ.

Việc tăng vốn bằng cách huy động thêm vốn góp của cổ đông hiện tại được thực hiện theo quy trình sau:

- Phản ánh số cổ phần mà cổ đông cam kết góp thêm:

Nợ TK138 (1388 - Phải thu cổ đông cam kết góp vốn)

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần đăng ký mua)

- Phản ánh số vốn mà cổ đông đã góp:

Nợ TK111, 112, 152, 156, 211, 213...

Có TK138 (1388 - Phải thu cổ đông cam kết góp vốn)

- Kế toán kết chuyển số vốn đăng ký thành vốn cổ phần của công ty khi các cổ đông đã hoàn thành việc góp vốn bổ sung:

Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần đăng ký mua)

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần)

3.2.1.2. Kế toán tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu bổ sung

Giải pháp tăng vốn cũng như kế toán nghiệp vụ tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu bổ sung được thực hiện không giống nhau ở mỗi quốc gia tùy thuộc vào quy định về kế toán và các quy định pháp lý về công ty cổ phần, thị trường chứng khoán, quy định về phát hành và quản lý cổ phiếu...

Ở Việt Nam, việc tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu mới phải được sự cho phép của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền (Ủy ban chứng khoán Nhà nước - Bộ Tài chính). Việc phát hành cổ phiếu mới có thể bao gồm 3 trường hợp: giá phát hành bằng mệnh giá, giá phát hành lớn hơn mệnh giá và giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá. Về mặt kế toán, khi tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu mới, kế toán phản ánh các bút toán sau:

- Phản ánh tổng số vốn cổ phần cổ đông cam kết mua:

Nợ TK138 (1388 - Phải thu cổ đông góp vốn)

Có TK411 (4111 - Vốn đăng ký mua)

- Phản ánh số vốn mà cổ đông đã góp theo cam kết:

Nợ TK 122 (phong tỏa), 152, 156, 211, 213...

Có TK138 (1388 - Phải thu cổ đông góp vốn)

- Kế toán kết chuyển số vốn đăng ký mua thành vốn cổ phần của công ty khi cổ đông đã thực hiện góp vốn:

+ Nếu giá phát hành bằng với mệnh giá cổ phiếu:

Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký mua): Theo giá phát hành đã ghi nhận tại thời điểm cổ đông cam kết mua cổ phiếu

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Theo mệnh giá

+ Nếu giá phát hành lớn hơn mệnh giá cổ phiếu:

Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký mua): Theo giá phát hành đã ghi nhận tại thời điểm cổ đông cam kết mua cổ phiếu

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Theo mệnh giá

Có TK411 (4112 - Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá của số cổ phiếu đã phát hành

+ Nếu giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu:

Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký mua): Theo giá phát hành đã ghi nhận tại thời điểm cổ đông cam kết mua cổ phiếu

Nợ TK411 (4112 - Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá của số cổ phiếu đã phát hành

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Theo mệnh giá

- Phản ánh các chi phí liên quan đến việc phát hành cổ phiếu mới:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính: Nếu chi phí phát sinh nhỏ

Nợ TK142 (1421), 242: Nếu chi phí sinh lớn cần phân bổ cho nhiều kỳ kinh doanh

Có TK111, 112, 331...

3.2.1.3. Kế toán tăng vốn do điều chuyển từ các nguồn vốn chủ sở hữu khác

Trong trường hợp các nguồn vốn chủ sở hữu khác của công ty khá dồi dào, công ty có thể sử dụng để tăng vốn thay vì gọi cổ đông góp. Công việc này có thể được thực hiện theo các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu cũ và phát hành cổ phiếu mới với mệnh giá cao hơn.
- Thu hồi cổ phiếu cũ và đóng dấu với mệnh giá cao hơn.
- Cấp cho cổ đông các cổ phần mới tương ứng với tỷ lệ góp vốn.

Về mặt kế toán, việc tăng vốn điều lệ do điều chuyển từ các nguồn vốn chủ sở hữu khác được ghi giảm vốn chủ sở hữu khác và ghi tăng vốn góp của cổ đông theo số họ được hưởng tương ứng với số vốn họ đã góp:

*Nợ TK421, 4112, 412, 414, 415... Lợi nhuận, quỹ công ty Chi tiết số vốn góp
Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần) của từng cổ đông*

Trong đó cần chú ý, việc kết chuyển nguồn thặng dư vốn để bổ sung vốn điều lệ của công ty cổ phần phải tuân thủ các điều kiện sau:

- Đối với khoản chênh lệch tăng giữa giá bán và giá vốn mua vào của cổ phiếu quỹ, công ty được sử dụng toàn bộ chênh lệch để tăng vốn điều lệ. Trường hợp chưa bán hết cổ phiếu quỹ thì công ty chỉ được sử dụng phần chênh lệch tăng giữa nguồn thặng dư vốn so với tổng giá vốn cổ phiếu quỹ chưa bán để bổ sung tăng vốn điều lệ. Nếu tổng giá vốn cổ phiếu quỹ chưa bán bằng hoặc lớn hơn nguồn thặng dư vốn thì công ty chưa được điều chỉnh tăng vốn điều lệ bằng nguồn vốn này.

- Đối với khoản chênh lệch giữa giá bán với mệnh giá cổ phiếu được phát hành để thực hiện các dự án đầu tư thì công ty cổ phần chỉ được sử dụng để bổ sung vốn điều lệ sau 3 năm kể từ khi dự án đầu tư đã hoàn thành đưa vào khai thác, sử dụng.

- Đối với khoản chênh lệch giữa giá bán với mệnh giá cổ phiếu được phát hành để cơ cấu lại nợ, bổ sung vốn kinh doanh thì công ty cổ phần chỉ được sử dụng để bổ sung tăng vốn điều lệ sau 1 năm kể từ thời điểm kết thúc đợt phát hành.

- Nguồn vốn thặng dư được chia cho các cổ đông dưới hình thức cổ phiếu theo tỷ lệ sở hữu cổ phần của từng cổ đông.

3.2.1.4. Kế toán tăng vốn bằng cách chuyển đổi trái phiếu đã phát hành thành cổ phần

Căn cứ vào số lượng cổ phiếu phát hành để chuyển đổi từ trái phiếu đáo hạn và giá chuyển đổi, kế toán ghi:

Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu): Giá chuyển đổi của số cổ phiếu được phát hành

Nợ/Có TK411 (4112 – Thặng dư vốn): Chênh lệch giữa giá chuyển đổi và mệnh giá cổ phiếu

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Mệnh giá của số cổ phiếu phát hành

3.2.1.5. Kế toán tăng vốn do trả cổ tức bằng cổ phiếu

Khi bổ sung vốn góp do trả cổ tức bằng cổ phiếu cho các cổ đông, kế toán ghi:
Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối: Theo giá phát hành

Nợ/Có TK411 (4112 – Thặng dư vốn): Chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá cổ phiếu

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Mệnh giá của số cổ phiếu phát hành

3.2.2. Kế toán giảm vốn trong công ty cổ phần

3.2.2.1. Kế toán giảm vốn để làm lành mạnh hoá tình hình tài chính

Trong trường hợp công ty làm ăn thua lỗ nhưng vẫn có khả năng phục hồi và phát triển. Để có thêm vốn thì công ty cần thực hiện giải pháp giảm vốn điều lệ để bù lỗ nhằm lành mạnh hoá tình hình tài chính, sau đó sẽ phát hành cổ phiếu mới để thu hút vốn. Việc giảm vốn có thể thực hiện theo các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu cũ, phát hành cổ phiếu mới có mệnh giá thấp hơn.
- Thu hồi cổ phiếu cũ và đóng dấu vào cổ phiếu cũ mệnh giá cổ phần thấp hơn.

Việc giảm vốn để bù lỗ nhằm lành mạnh hoá tình hình tài chính trước khi phát hành cổ phần mới được ghi nhận như sau:

Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần)

Có TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

3.2.2.2. Kế toán giảm vốn do mua lại cổ phần của cổ đông

Ở Việt Nam, khi cổ đông không thống nhất với các quyết định của Đại hội đồng cổ đông thì có quyền yêu cầu công ty mua lại cổ phần của mình bằng văn bản, văn bản phải nêu rõ số lượng cổ phiếu từng loại, giá dự định bán. Công ty phải mua lại số cổ phiếu này, số cổ phiếu này công ty giữ lại không huỷ bỏ mà coi như cổ phiếu chưa bán trong tổng số cổ phiếu được phép phát hành.

Theo quy định tại Điều 65 Luật Doanh nghiệp công ty cổ phần được mua lại không quá 30% tổng số cổ phần phổ thông đã bán, một phần hoặc toàn bộ cổ phần loại khác đã bán. Công ty cổ phần chỉ được sử dụng nguồn vốn của các cổ đông để mua cổ phiếu quỹ trong các trường hợp sau:

- Mua lại cổ phần theo yêu cầu của cổ đông.

- Mua lại cổ phần để tạm thời giảm số lượng cổ phiếu đang lưu hành, tăng tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên một cổ phần và tăng tích lũy vốn của doanh nghiệp.

- Mua lại cổ phần để bán cho người lao động (kể cả ban quản lý doanh nghiệp) theo giá ưu đãi hoặc thưởng cho người lao động bằng cổ phiếu theo nghị quyết của đại hội cổ đông.

Việc dùng cổ phiếu quỹ làm cổ phiếu thưởng phải đảm bảo có nguồn thanh toán từ quỹ phúc lợi, khen thưởng.

Giá bán cổ phiếu quỹ cho người lao động được thực hiện theo mức thấp hơn giá thị trường tại thời điểm bán, nhưng phải đảm bảo không thấp hơn giá mua vào của cổ phiếu quỹ.

- Mua lại cổ phần để điều chỉnh giảm vốn điều lệ theo nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông.

- Mua lại cổ phần để sử dụng cho các mục đích khác nhưng việc sử dụng phải phù hợp với quy định của Luật Doanh nghiệp, Điều lệ tổ chức và hoạt động của công ty và Nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông.

Điều kiện để thực hiện phương án mua cổ phiếu quỹ: Công ty cổ phần muốn mua lại cổ phần do chính mình phát hành phải đảm bảo các điều kiện sau:

- Công ty có phương án được Đại hội đồng cổ đông thông qua đối với trường hợp mua lại trên 10% tổng số cổ phần đã phát hành; hoặc được Hội đồng quản trị phê duyệt đối với trường hợp mua dưới 10% tổng số cổ phần đã phát hành.

- Công ty có khả năng tài chính đảm bảo thanh toán đủ các khoản nợ và các nghĩa vụ về tài chính của doanh nghiệp.

Công ty cổ phần không được phép mua cổ phiếu quỹ trong các trường hợp sau:

- Công ty đang kinh doanh thua lỗ.

- Công ty đang làm thủ tục phát hành chứng khoán để huy động thêm vốn.

- Công ty có nợ phải trả quá hạn.

- Tổng số nợ phải thu quá hạn lớn hơn 10% tổng số vốn của các cổ đông.

- Công ty cổ phần chưa hội đủ yêu cầu về tăng vốn điều lệ, vốn pháp định theo quy định của pháp luật hiện hành.

- Dùng nguồn vốn vay và vốn chiếm dụng từ các tổ chức tài chính, tín dụng, pháp nhân và cá nhân để mua cổ phiếu quỹ.

Công ty cổ phần tự quyết định việc bán cổ phiếu quỹ theo qui định của pháp luật hiện hành.

Trường hợp cổ phiếu quỹ đã mua vào, nhưng sau 3 năm công ty không sử dụng và vốn của các cổ đông ở tình trạng nhỏ hơn vốn điều lệ thì công ty cổ phần phải huỷ bỏ cổ phiếu quỹ, đồng thời giảm vốn điều lệ của công ty.

Quản lý và hạch toán cổ phiếu quỹ:

- Cổ phiếu quỹ thuộc sở hữu chung của công ty và được loại trừ không chia cổ tức cho cổ phiếu quỹ (cổ tức bằng tiền mặt và cổ tức bằng cổ phiếu).

- Trị giá cổ phiếu quỹ trên Bảng cân đối kế toán được thể hiện là sự giảm bớt vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp trong kinh doanh.

- Chi phí cho việc mua, bán cổ phiếu quỹ được hạch toán như sau:

+ Chi phí mua: Hạch toán vào giá vốn cổ phiếu quỹ.

+ Chi phí bán: Hạch toán giảm trừ vào số tiền thu được do bán cổ phiếu quỹ.

- Đại hội đồng cổ đông quyết định việc duy trì, sử dụng hoặc huỷ bỏ cổ phiếu quỹ, đồng thời thực hiện điều chỉnh giảm vốn điều lệ tương ứng với số lượng cổ phiếu quỹ bị huỷ bỏ.

Tài khoản kế toán sử dụng để hạch toán cổ phiếu quỹ:

Để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của số cổ phiếu mà công ty mua lại của chính mình phát hành (cổ phiếu quỹ), công ty cổ phần sử dụng TK419 - Cổ phiếu quỹ với nội dung như sau:

Bên Nợ: Giá thực tế của cổ phiếu quỹ.

Bên Có: Giá thực tế cổ phiếu quỹ được tái phát hành hoặc sử dụng (chẳng hạn trả cổ tức) hoặc huỷ bỏ.

Số dư Nợ: Giá thực tế của cổ phiếu quỹ hiện có.

Hạch toán tài khoản này, kế toán cần tôn trọng một số quy định sau:

- Giá trị cổ phiếu quỹ được phản ánh trên tài khoản này theo giá thực tế mua lại bao gồm giá mua lại và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu như chi phí giao dịch, thông tin...

- Tài khoản này không phản ánh trị giá cổ phiếu mà công ty mua của các công ty cổ phần khác vì mục đích đầu tư tài chính.

- Trường hợp công ty mua lại cổ phiếu của chính công ty phát hành nhằm mục đích thu hồi cổ phiếu để huỷ bỏ vĩnh viễn ngay khi mua vào thì giá trị cổ phiếu mua vào không được phản ánh vào tài khoản này mà ghi giảm vốn góp.

- Trị giá vốn của cổ phiếu quỹ khi tái phát hành hoặc khi sử dụng để trả cổ tức, thưởng... được tính theo giá thực tế theo phương pháp bình quân gia quyền.

Phương pháp hạch toán:

- Khi công ty đã hoàn tất các thủ tục mua lại số cổ phiếu do chính công ty phát hành theo luật định, kế toán thực hiện thủ tục thanh toán tiền cho các cổ đông theo giá thoả thuận mua, bán và nhận cổ phiếu về, ghi:

Nợ TK419 - Cổ phiếu quỹ *Theo giá mua lại cổ phiếu*
Có TK111, 112 – TM, TGNH

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, ghi:

Nợ TK419 - Cổ phiếu quỹ

Nợ TK635 – Chi phí tài chính

Có TK111, 112, 331...

- Khi tái phát hành cổ phiếu quỹ:

+ Nếu tái phát hành cổ phiếu quỹ với giá cao hơn giá thực tế mua lại, ghi:

Nợ TK111, 112: Tổng giá thanh toán tái phát hành cổ phiếu

Có TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

Có TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá tái phát hành và giá mua lại cổ phiếu

+ Nếu tái phát hành cổ phiếu quỹ với giá thấp hơn giá thực tế mua lại, ghi:

Nợ TK111, 112: Tổng giá thanh toán tái phát hành cổ phiếu

Nợ TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá tái phát hành và giá mua lại cổ phiếu

Nợ TK421 - Lợi nhuận sau thuế: Nếu vốn thặng dư không đủ bù đắp phần chênh lệch

Có TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

+ Khi huỷ bỏ cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Mệnh giá của số cổ phiếu huỷ bỏ

Nợ TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá tái phát hành và giá mua lại cổ phiếu

Nợ TK421 - Lợi nhuận sau thuế: Nếu vốn thặng dư không đủ bù đắp phần chênh lệch

Có TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

- Chia cổ tức bằng cổ phiếu mua lại:

+ Trường hợp thị giá cổ phiếu tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu cao hơn giá mua vào của cổ phiếu, ghi:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối: Theo thị giá cổ phiếu

Có TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

Có TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu và thị giá cổ phiếu tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu

+ Trường hợp thị giá cổ phiếu tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu thấp hơn giá mua vào của cổ phiếu, ghi:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối: Theo thị giá cổ phiếu

Nợ TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu và thị giá cổ phiếu tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu

Nợ TK421 - Lợi nhuận sau thuế: Nếu vốn thặng dư không đủ bù đắp phần chênh lệch

Có TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

- Ngoài các trường hợp trên, công ty có thể mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ ngay tại ngày mua. Tuy nhiên trong trường hợp này công ty thường phải trả cho số cổ phiếu mua lại theo giá cao hơn mệnh giá phát hành trước đây. Mục đích của việc mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ có thể là nhằm thay đổi cấu trúc tài chính, thay đổi cơ cấu cổ đông nắm giữ cổ phần, liên quan đến khả năng kiểm soát và quản lý công ty.

Khi mua lại cổ phần để huỷ bỏ ngay, căn cứ vào giá mua và mệnh giá cổ phiếu, kế toán ghi giảm trực tiếp giá trị vốn cổ phần của công ty:

Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Mệnh giá của số cổ phiếu huỷ bỏ

Nợ TK411(4112 – Thặng dư vốn): Số chênh lệch giữa giá tài phát hành và giá mua lại cổ phiếu

Nợ TK421 - Lợi nhuận sau thuế: Nếu vốn thặng dư không đủ bù đắp phần chênh lệch

Có TK111, 112: Tổng số tiền đã chi trả theo giá mua thực tế

3.2.3. Kế toán tách, gộp cổ phiếu (cổ phần)

Tách và gộp cổ phiếu là việc làm tăng hoặc giảm số cổ phiếu đang lưu hành của một công ty cổ phần mà không làm thay đổi vốn điều lệ, vốn cổ phần hay toàn bộ giá trị thị trường tại thời điểm tách hoặc gộp cổ phiếu

Tách cổ phiếu sẽ làm tăng số lượng cổ phiếu đang lưu hành và làm giảm mệnh giá cổ phiếu tương ứng với tỷ lệ tách, do đó giá cổ phiếu trên thị trường cũng sẽ giảm

tương ứng và giao dịch được thực hiện dễ dàng hơn. Việc tách cổ phiếu thường được thực hiện khi giá cổ phiếu trên thị trường tăng quá cao làm cho các giao dịch sẽ khó thực hiện và điều này sẽ làm giảm tính thanh khoản của cổ phiếu. Vì vậy, khi giá cổ phiếu tăng cao trên thị trường thì việc tách cổ phiếu là cần thiết để tạo điều kiện thuận lợi cho việc giao dịch cổ phiếu. Mặt khác, sau khi tách cổ phiếu, số lượng cổ phiếu được giao dịch trên thị trường tăng lên có thể làm tăng số lượng cổ đông của công ty, qua đó góp phần làm hạn chế khả năng công ty bị thôn tính.

Ngược lại, trường hợp gộp cổ phiếu sẽ làm giảm số lượng cổ phiếu đang lưu hành, mệnh giá cổ phiếu tăng lên và giá thị trường của cổ phiếu cũng tăng lên tương ứng với tỷ lệ gộp cổ phiếu. Theo thống kê ở các nước thì trường hợp gộp cổ phiếu thường ít khi xảy ra đối với các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán bởi vì mục đích duy nhất của việc gộp cổ phiếu là làm cho cổ phiếu đó có giá trị hơn trên thị trường và qua đó làm tăng tính thanh khoản của cổ phiếu.

Tùy theo mục đích của công ty và tình hình thị trường mà công ty có thể tiến hành tách hay gộp cổ phiếu. Việc tách, gộp cổ phiếu thường được quy định trong điều lệ công ty và do Đại hội cổ đông quyết định, nhưng trong thực tế thường thì Đại hội cổ đông thông qua chủ trương và ủy quyền cho Hội đồng quản trị lựa chọn thời điểm thích hợp tiến hành việc tách hoặc gộp cổ phiếu.

3.2.4. Kế toán chia cổ tức

3.2.4.1. Các vấn đề chung về chia cổ tức trong công ty cổ phần

Cổ tức là phần lợi nhuận được chia cho các cổ đông của công ty cổ phần. Chia cổ tức trong công ty cổ phần là vấn đề được các nhà đầu tư quan tâm, đặc biệt đối với các nhà đầu tư ngắn hạn. Về nguyên tắc công ty chỉ được chia cổ tức khi có lợi nhuận và việc trả cổ tức không làm ảnh hưởng đến tình hình tài chính và có khả năng thanh toán của công ty. Như vậy công ty sẽ chỉ chia cổ tức khi có lãi và khi nhu cầu vốn kinh doanh của công ty được khóa mã. Nếu trong thời gian dài công ty không chia cổ tức hoặc chia ở mức thấp hơn so với các công ty khác, các nhà đầu tư sẽ bán cổ phiếu đang giữ để mua cổ phiếu của các công ty có mức cổ tức cao hơn. Việc bán tháo cổ phiếu như vậy sẽ làm giảm giá cổ phiếu của công ty và tạo cơ hội cho các đối thủ cạnh tranh thôn tính hoặc giành quyền kiểm soát công ty. Ngược lại, nếu công ty thường xuyên duy trì mức cổ tức cao hơn số lợi nhuận mà công ty đạt được thì khả năng thiếu hụt vốn kinh doanh là khó tránh khỏi. Để tránh hiện tượng này, các nhà quản trị phải thực hiện chính sách cổ tức ổn định, hoặc thận trọng khi thay đổi chính sách cổ tức. Tùy theo điều kiện cụ thể và tình hình tài chính của công ty để các nhà quản trị quyết định thời gian chia cổ tức, mức chia cổ tức và phương pháp chia cổ tức. Việc chia cổ tức của công ty do Hội đồng quản trị quyết định nhưng phải đáp ứng được yêu cầu phát triển SXKD của công ty đồng thời bảo đảm được quyền lợi của các cổ đông.

Có 4 thời điểm cần chú ý khi trả cổ tức trong công ty cổ phần là ngày công bố chia cổ tức, ngày lập danh sách, ngày khóa sổ và ngày thanh toán cổ tức.

Ngày công bố chia cổ tức (*declaration date*) là ngày Hội đồng quản trị của công ty thông báo việc công ty sẽ chia cổ tức. Đồng thời với công bố chia cổ tức, ngày khóa sổ sanh sách cổ đông được chia cổ tức, ngày lập danh sách và ngày trả cổ tức cũng được đưa ra trong thông báo này.

Ở Mỹ quy định, nếu chia cổ tức bằng tiền hoặc tài sản thì bút toán ghi sổ trong ngày này là ghi nợ TK “Lợi nhuận chưa phân phối” và ghi Có TK “Cổ tức phải trả”. Nếu chia cổ tức bằng cổ phiếu, do không có sự thay đổi về tài sản và công nợ phát sinh trong ngày chia cổ tức nên các bút toán ghi sổ thường được thực hiện vào ngày công ty phát hành cổ phiếu.

Ngày khóa sổ (*ex = dividend date*) còn gọi là ngày chốt danh sách cổ đông được chia cổ tức. Các cổ đông phải có tên trong sổ danh sách cổ đông trong ngày này mới được nhận cổ tức. Ở Mỹ quy định, thời gian từ khi mua cổ phiếu đến khi được đưa tên vào danh sách cổ đông của công ty thông thường là 3 ngày làm việc nên muốn được nhận cổ tức thì cổ đông phải mua cổ phiếu trước ngày khóa sổ 3 ngày. Theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu, cổ tức được ghi nhận vào ngày công bố chia cổ tức chứ không phải là ngày thành lập danh sách, ngày khóa sổ hay ngày thanh toán do vậy người nhận cổ tức phải là những người có tên trong danh sách tại ngày công bố chia cổ tức, những người mua cổ phiếu sau này này phải trả tiền cho cả phần cổ tức mà họ sẽ nhận. Các cổ đông mua cổ phiếu trong hoặc sau ngày khóa sổ sẽ không được nhận cổ tức mà người nhận cổ tức kho đó người bán. Vì vậy mà ngày khóa sổ giá thị trường thường giảm xuống tương đương với số cổ tức được chia do các cổ đông nhận cổ tức đã được xác định. Ngày khóa sổ phải được công bố trên các phương tiện thông tin đại chúng để các cổ đông biết. Ở Mỹ ngày khóa sổ được công bố trên nhận báo “The Wall Street Journal” trong phần liệt kê ngày khóa sổ của các loại cổ phiếu.

Ngày lập danh sách (*date of record*) là ngày công ty xem xét và lập danh sách các cổ đông được chia cổ tức. Các cổ đông nắm giữ cổ phiếu trước ngày khóa sổ sẽ được đưa vào danh sách cổ đông được chia cổ tức. Ở các nước, ngày thành lập danh sách được quy định thông thường sau ngày công bố chia cổ tức từ 2 đến 3 tuần. Đây là khoảng thời gian cần thiết để lập danh sách các cổ đông được chia cổ tức.

Ngày thanh toán (*date of payment*) là ngày do Hội đồng quản trị của công ty quyết định, thông thường ngày thanh toán cổ tức sau ngày thông báo từ 4 đến 6 tuần.

Cổ tức của cổ phần ưu đãi được thực hiện theo những điều kiện áp dụng riêng cho mỗi loại cổ phần ưu đãi.

$$\text{Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi} = \frac{\text{Tỷ lệ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi}}{\text{Cổ phần ưu đãi}} \times \text{Mệnh giá}$$

Cổ tức trả cho cổ phần phổ thông được xác định căn cứ vào lợi nhuận ròng đã thực hiện và các khoản chi trả cổ tức được trích từ nguồn lợi nhuận giữ lại của công ty (khoản 2, điều 93 - Luật doanh nghiệp). Công ty chỉ được trả cổ tức sau khi:

Hoàn thành các nghĩa vụ về thuế và nghĩa vụ tài chính khác

Trích lập các quỹ của công ty và bù đắp lỗ trước đó theo qui định pháp luật

$$\text{Cổ tức của một CP phổ thông bình quân} = \frac{\text{Lợi nhuận chia cho cổ phần phổ thông}}{\text{Số lượng CP phổ thông bình quân được chia cổ tức}}$$

Số lượng cổ phần chia cổ tức là số cổ phần lưu hành trên thị trường. Trên thực tế, số cổ phần của công ty cũng luôn biến động do phát hành thêm cổ phiếu hoặc công ty mua lại cổ phiếu nên việc tính số lượng cổ phiếu lưu hành bình quân trong năm cần phải xác định để tính mức cổ tức bình quân. Công thức sau:

$$\frac{\text{Số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ}}{\text{Số lượng cổ phiếu đầu kỳ}} + \frac{\text{Số CP phát hành thêm trong kỳ}}{\text{Tổng số ngày trong kỳ}} \times \frac{\text{Số ngày lưu hành trong kỳ}}{\text{Tổng số ngày trong kỳ}} - \frac{\text{Số CP mua lại trong kỳ}}{\text{Tổng số ngày trong kỳ}} \times \frac{\text{Số ngày được mua lại}}{\text{Tổng số ngày trong kỳ}}$$

Ví dụ 3.5. Trong năm 2013 công ty Bạch Đằng có số lượng cổ phiếu phổ thông thay đổi như sau (để đơn giản số ngày trong kỳ được tính theo số tháng trong kỳ):

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Ngày	Giao dịch	Số lượng CP	Mệnh giá	Giá trị	Số CP bình quân
01/01	Đầy kỳ	1.000	10	10.000	1.000 x 12/12 = 1.000
30/03	Phát hành	600	10	6.000	600 x 9/12 = 450
30/08	Mua CP quỹ	(150)	10	(1.500)	(150) x 4/12 = (50)
	Cộng	1450		14500	1.400

Ví dụ 3.6. các thời điểm trong quá trình chia cổ tức được quy định ở 1 công ty như sau:

Kế toán công ty

	Ngày công bố chia cổ tức	Ngày khóa sổ	Ngày lập danh sách	Ngày thanh toán cổ tức
Thứ	Thứ 4	Thứ 6	Thứ 3	Thứ 5
Ngày	26/06/2013	5/7/2013	9/7/2013	25/07/2013

Ngày 26/6/2013 là ngày công ty công bố sẽ chia cổ tức cho các cổ đông vào ngày 25/7/2013. Chỉ những cổ đông có tên trong danh sách cổ đông của công ty trước ngày 09/7/2013 mới được nhận cổ tức. Như vậy, để được nhận cổ tức, cổ đông phải mua cổ phiếu của công ty trước ngày khóa sổ 5/7/2013, trước ngày lập danh sách 2 ngày làm việc.

Trình tự chia cổ tức khi các loại cổ phần khác nhau được minh họa bằng các ví dụ sau:

Ví dụ 3.7. Giả sử một công ty đang lưu hành 2 loại CP với số lượng như sau:

10.000 CPUĐ cổ tức 5%, mệnh giá 10.000 đ và 40.000 CPPT mệnh giá 5.000 đ

Trường hợp 1:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, CPUĐ thuộc loại **tích lũy** cổ tức **không dự phần**. Hai năm trước chưa chia cổ tức.

Trong trường hợp này, trước hết công ty phải tính cổ tức đầu tiên trả cho CPUĐ trong 2 năm chưa chia sau đó cho năm hiện tại. Phần lợi nhuận còn lại được chia cho CPPT.

Trình tự chia cổ tức:

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ 2 năm trước	$100.000 \times 5\% \times 2$ năm	10.000	
2	Chia cổ tức cho CPUĐ trong năm	$100.000 \times 5\%$	5.000	
3	Chia cổ tức cho CPPT	$28.000 - 15.000$		13.000
	Cộng		15.000	13.000

Trường hợp 2:

Số lợi nhuận chia cổ tức như trên. CPUĐ **không tích lũy** cổ tức và **không dự phần**. Hai năm trước chưa chia cổ tức (CPUĐ không tích lũy nên cổ tức 2 năm trước không được tính).

Kế toán công ty

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPƯĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	$100.000 \times 5\%$	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	$28.000 - 5.000$		23.000
	Cộng		5.000	23.000

Trường hợp 3:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000đ. CPUĐ **không tích lũy** cổ tức và **dự phần tối đa 4%**. Trình tự chia cổ tức.

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPƯĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	$100.000 \times 5\%$	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	$200.000 \times 5\%$		10.000
3	Chia LN theo tỷ lệ tối đa 4%			
	- CPUĐ	$100.000 \times 4\%$	4.000	
	- CPPT	$200.000 \times 4\%$		8.000
	Phần còn lại cho CPPT			1.000
	Cộng		9.000	19.000

Trường hợp 4 (Lợi nhuận TH3 không đủ chia theo tỷ lệ 4%):

Giả sử lợi nhuận chia cổ tức 21.000.000đ. công ty phát hành 10.000 CPUĐ **không tích lũy** cổ tức và **dự phần tối đa 4%** với mệnh giá 10.000đ/CP.

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPƯĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUD	$100.000 \times 5\%$	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	$200.000 \times 5\%$		10.000
3	Chia LN 6.000 còn lại theo tỷ lệ tối đa 4%			
	- CPUĐ	$6.000 \times 100.000 / 300.000$	2.000	
	- CPPT	$6.000 \times 200.000 / 300.000$		4.000
	Cộng		7.000	14.000

Kế toán công ty

Trong bước 3 “Chia LN 6.000 còn lại theo tỷ lệ tối đa 4% cho CPUĐ và CPPT được tính như sau:

- Lợi nhuận còn lại sau khi chia 5 cho CPPT và CPUĐ:

$$21.000 - (5.000 + 10.000) = 6.000$$

- Do lợi nhuận còn lại không đủ 4% để chia cho CPPT và CPUĐ nên tiến hành chia lợi nhuận theo tỷ lệ bình quân giá trị cổ phần của CPPT và CPUĐ:

$$\text{CPUĐ: } 6.000 \times 100.000 / (100.000 + 200.000) = 2.000$$

$$\text{CPPT: } 6.000 \times 200.000 / (100.000 + 200.000) = 4.000$$

Trường hợp 5:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000đ. CPUĐ tích lũy cổ tức dự phần toàn bộ. Hai năm trước chưa chia cổ tức.

Trình tự chia cổ tức:

(Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ 2 năm trước	$100.000 \times 5\% \times 2\text{năm}$	10.000	
2	Chia cổ tức cho CPUĐ trong năm	$100.000 \times 5\%$	5.000	
3	Chia cổ tức cho CPPT	$200.000 \times 5\%$		10.000
4	Chia phần còn lại 3.000 theo tỷ lệ dựa trên mệnh giá			
	- CPUĐ	$3.000 \times 100.000 / 300.000$	1.000	
	- CPPT	$3.000 \times 200.000 / 300.000$		2.000
	Cộng		16.000	12.000

3.2.4.2. Kế toán chia cổ tức

- Chia cổ tức bằng tiền

+ Khi xác định số tiền chia cổ tức cho cổ đông:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 338 - Cổ tức phải trả

Tổng số tiền trả cổ tức cho cổ đông

+ Khi cổ tức được thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 338 - Cổ tức phải trả

Có TK 111, 112 – Tiền

Tổng số tiền trả cho cổ đông

Trình tự trả cổ tức được ưu tiên trả cho cổ phần ưu đãi tích lũy cổ tức. Phần còn lại của lợi nhuận chia cổ tức để trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi không tích lũy cổ tức. Phần cuối cùng còn lại sau khi đã trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi sẽ được chia đều cho các cổ phần phổ thông.

- Chia cổ tức bằng cổ phiếu

+ Khi xác định chia cổ tức cho cổ đông:

<i>Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối</i>	<i>Số lợi nhuận để lại sẽ được chia cổ</i>
<i>Có TK 338 - Cổ tức phải trả</i>	<i>tức cho cổ đông</i>

+ Khi phân phối cổ tức bằng cổ phiếu, kế toán ghi:

<i>Nợ TK 338 - Cổ tức phải trả</i>	<i>Giá trị vốn CP tăng thêm do chia</i>
<i>Có TK 4111 – Vốn cổ phần</i>	<i>lợi tức bằng cổ phiếu.</i>

- Chia cổ tức bằng tài sản

+ Xác định chia cổ tức bằng sản phẩm, hàng hóa:

<i>Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối</i>	<i>Số cổ tức sẽ chia cho cổ đông</i>
<i>Có TK 338 - Cổ tức phải trả</i>	

+ Xuất kho sản phẩm, hàng hóa:

* Phản ánh giá vốn của sản phẩm, hàng hóa đem chia cổ tức:

<i>Nợ TK632 – Giá vốn hàng bán</i>	<i>Giá vốn sản phẩm, hàng hóa xuất</i>
<i>Có TK 155, 156 – Thành phần, hàng hóa</i>	<i>kho</i>

* Phản ánh chi cổ tức bằng sản phẩm, hàng hóa:

<i>Nợ TK338 - Cổ tức phải trả: Số cổ tức chia cho cổ đông</i>	
<i>Có TK 3331 – Thuế GTGT: Thuế GTGT phải nộp (nếu có)</i>	
<i>Có TK512 – Doanh thu nội bộ: Doanh thu bán hàng</i>	

3.3. KẾ TOÁN TỔ CHỨC LẠI VÀ GIẢI THỂ CÔNG TY

3.3.1. Kế toán chia công ty

3.3.1.1. Những vấn đề chung về chia công ty

Việc chia công ty chỉ thực hiện đối với công ty TNHH và công ty cổ phần. Công ty TNHH có thể được chia thành hai hoặc nhiều công ty TNHH khác, công ty cổ phần có thể được chia thành hai hoặc nhiều công ty cổ phần khác. Quyết định chia công ty cổ phần được thông qua khi được số cổ đông đại diện cho ít nhất 65% tổng số phiếu biểu quyết của tất cả cổ động dự họp chấp thuận, nếu Điều lệ công ty không quy

định một tỷ lệ khác cao hơn 65%. Trường hợp Điều lệ công ty quy định một tỷ lệ khác cao hơn thì áp dụng tỷ lệ tối thiểu phải có theo quy định của Điều lệ công ty.

Khi chia một công ty cổ phần thành nhiều công ty cổ phần khác thì các cổ đông của các công ty mới được thành lập có thể xử lý theo một trong hai cách sau đây:

- Tất cả cổ đông của công ty bị chia đều là cổ đông của công ty mới được thành lập từ công ty bị chia;

- Các cổ đông của công ty bị chia được chia thành từng nhóm tương ứng làm cổ đông của các công ty mới thành lập từ công ty bị chia. Việc chia các cổ đông của công ty bị chia thành các nhóm cổ đông tương ứng của công ty mới được thành lập từ công ty bị chia phải được số cổ đông đại diện cho ít nhất 65% tổng số phiếu biểu quyết của tất cả cổ đông dự họp Đại hội đồng cổ đông chấp thuận. Cổ đông phản đối phương án đã quyết định về chia cổ đông thành các nhóm tương ứng có quyền yêu cầu công ty bị chia mua lại cổ phần của mình trước khi thực hiện chia công ty.

Việc xử lý nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia được quy định như sau:

- Quyết định phân chia trách nhiệm của các công ty mới thành lập đối với các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia không có hiệu lực pháp lý đối với chủ nợ, đối với người có quyền và lợi ích liên quan, trừ trường hợp công ty mới thành lập và chủ nợ có thoả thuận khác.

- Tất cả các công ty mới được thành lập từ công ty bị chia đều phải liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia, trừ trường hợp chủ nợ và công ty mới thành lập từ công ty bị chia có thoả thuận khác. Khi các khoản nợ hoặc nghĩa vụ tài sản khác đến hạn phải trả thì chủ nợ có quyền yêu cầu một trong các công ty mới được thành lập từ công ty bị chia thanh toán. Công ty được yêu cầu phải thanh toán khoản nợ đến hạn đó, đồng thời có quyền yêu cầu các công ty còn lại hoàn trả lại phần tương ứng mà họ phải gánh chịu.

Thủ tục chia công ty được tiến hành theo các bước sau đây:

- Thông qua quyết định chia công ty

Quyết định chia công ty TNHH, công ty cổ phần phải do Hội đồng thành viên, chủ sở hữu công ty hoặc Đại hội đồng cổ đông của công ty bị chia thông qua phù hợp với quy định của Luật Doanh nghiệp và Điều lệ công ty.

Trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày thông qua quyết định, quyết định chia công ty phải được gửi đến tất cả chủ nợ của công ty bị chia và thông báo cho người lao động biết.

- Thông qua Điều lệ, bầu hoặc bổ nhiệm các chức danh quản lý quan trọng của các công ty mới thành lập.

Các thành viên, chủ sở hữu công ty hoặc các cổ đông của công ty mới được thành lập thông qua Điều lệ, bầu hoặc bổ nhiệm Chủ tịch Hội đồng quản trị, Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Giám đốc (Tổng giám đốc).

- Đăng ký kinh doanh các công ty mới

Các công ty mới được chia có trách nhiệm đăng ký kinh doanh theo quy định. Trong trường hợp này, hồ sơ đăng ký kinh doanh của các công ty mới được chia phải có thêm quyết định chia công ty.

Sau khi đăng ký kinh doanh các công ty mới, công ty bị chia chấm dứt tồn tại. Các công ty mới phải cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia.

3.3.1.2. Kế toán công ty bị chia

Về mặt kế toán, căn cứ vào các nguyên tắc giải quyết các nghĩa vụ của công ty bị chia và phương án phân chia tài sản, kế toán tại công ty bị chia phản ánh các bút toán giải thể công ty như sau:

- Phản ánh đánh giá tăng tài sản trước khi chia công ty:

Nợ TK 152, 155, 156, 211 ...

Có TK412 – Chênh lệch đánh giá lại tài sản

- Phản ánh đánh giá giảm tài sản trước khi chia công ty:

Nợ TK412 – Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK 152, 155, 156, 211 ...

- Phản ánh số cổ đông phân chia cho các công ty mới:

Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần)

Có TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về chia công ty)

- Phản ánh số vốn chủ sở hữu khác phân chia cho các công ty mới:

Nợ TK421, 4112, 412, 414, 415... Lợi nhuận, Thặng dư, Quỹ công ty...

Có TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về chia công ty)

- Phản ánh trách nhiệm phải trả các khoản nợ đối với công ty mới:

Nợ TK311,341,331... Vay ngắn hạn, dài hạn, nợ phải trả...

Có TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về chia công ty)

Kế toán công ty

- Phân chia tài sản cho các công ty mới tương ứng với số vốn chủ sở hữu và công nợ phải trả của từng công ty:

Nợ TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về chia công ty)

Nợ TK214, 139, 159... Hao mòn lũy kế, dự phòng...

Có TK 111, 112, 152, 155, 156, 211...

3.3.1.3. Kế toán công ty được chia

Do các công ty được chia là những công ty mới ra đời sau quá trình chia công ty nên kế toán phản ánh các bút toán thành lập công ty.

- Phản ánh số vốn góp mà các cổ đông từ công ty bị chia cam kết chuyển sang công ty mới:

Nợ TK138 (1388 – chi tiết: Phải thu cổ đông)

Có TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp)

- Phản ánh trách nhiệm thanh toán các khoản nợ phải trả tương ứng với vốn góp từ công ty bị chia:

Nợ TK138 (1388 – chi tiết: Phải thu cổ đông)

Có các TK311, 315, 331, 341, 342...

- Phản ánh số tài sản do công ty bị chia bàn giao tương ứng với vốn góp và các khoản nợ phải trả của từng công ty mới:

Nợ TK111, 112, 152, 156, 211...

Có TK138 (1388 – chi tiết: Phải thu cổ đông)

- Khi đã kết thúc việc tiếp nhận tài sản từ công ty bị chia tương ứng với vốn góp và công nợ phải trả, kế toán kết chuyển vốn đăng ký góp thành vốn góp của cổ đông:

Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp)

Có TK411 (4111 - Vốn góp)

Ví dụ 3.8. Đại hội đồng cổ đông quyết định chia Công ty cổ phần Miền Tây thành 2 công ty cổ phần mới là Công ty cổ phần Tây Nam và công ty cổ phần Tây Bắc. Biết công ty Tây Nam có vốn điều lệ là 12 tỷ, chia thành 200.000 cổ phần với mệnh giá 60.000 đồng/1 CP. Công ty Tây Nam có số vốn được chia là 120.000 cổ phần, còn công ty Tây Bắc được 80.000 cổ phần. Vào ngày chia công ty, bảng cân đối kế toán của công ty Miền Tây như sau (Đvt: Triệu đồng):

Kế toán công ty

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
I-Tài sản ngắn hạn	4.600	I-Nợ ngắn hạn	2.800
1-Tiền mặt	800	1-Vay ngắn hạn	700
2-TGNH	960	2-Phải trả người bán	600
3-Phải thu khách hàng	600	3-Phải nộp nhà nước	200
4-Nguyên vật liệu	1.000	4-Khách hàng trả trước	300
5-Thành phẩm	800	5-Vay dài hạn	1.000
6-hàng gửi bán	440	II-Vốn CSH	13.050
II-Tài sản dài hạn	11.250	1-NVKD	12.400
1-TSCĐ Hữu hình	8.400	-Vốn góp (Vốn cổ phần)	12.000
2-Hao mòn TSCĐ HH	(800)	-Thặng dư vốn	400
3-TSCĐ Vô hình	4.000	2-Quỹ công ty	250
4-Hao mòn TSCĐ VH	(350)	3-Lợi nhuận chưa phân phối	400
Tổng	15.850	Tổng	15.850

Trước khi chia công ty, giá trị tài sản được xác định lại như sau:

Nguyên vật liệu 960, thành phẩm 920, TSCĐHH (GTCL) 7.400

Sau khi điều chỉnh lại tài sản, công ty Miền Tây thực hiện các chuyển các nguồn vốn chủ sở hữu khác về vốn góp để xác định giá trị một cổ phần mới.

Quá trình chia công ty được phản ánh trên sổ kế toán tại các công ty bằng các bút toán sau:

-Tại công ty Miền Tây:

1a. Điều chỉnh tăng giá trị thành phẩm sau khi đánh giá lại: $(920-800=120)$

Nợ TK155-Thành phẩm 120
Có TK412-Chênh lệch đánh giá lại TS

1b. Điều chỉnh giảm TSCĐHH $\{7.400 - (8.400-800)\}$ và NVL $(960-1.000)$:

Nợ TK412-Chênh lệch đánh giá lại TS: 240
Có TK211-TSCĐHH: $7.400 - (8.400-800) = 200$
Có TK152-Nguyên vật liệu: $960-1.000 = 40$

2. Nợ TK412-Thặng dư vốn: 400

Nợ TK414,415,418-Các quỹ phát triển, tài chính...: 250

Nợ TK421-Lợi nhuận chưa phân phối: $400 - (240-120) = 280$

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): 930

3. Nợ TK411 (4111 - Vốn cổ phần): $12.000 + 930 = 12.930$

Có TK 3388 - Phải trả Cty TN: $12.930 \times 120.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 7.758$

Có TK 3388 - Phải trả Cty TB: $12.930 \times 80.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 5.172$

4. Nợ TK311 – Vay ngắn hạn: 700

Nợ TK331 – Phải trả người bán: 600

Nợ TK333 – Thuế phải nộp: 200

Nợ TK131 – Khách hàng trả trước: 300

Nợ TK341 – Vay dài hạn: 1.000

Có TK 3388 - Phải trả Cty TN: $(700 + 600 + 200 + 300 + 1.000) \times 120.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 1.680$

Có TK 3388 - Phải trả Cty TB: $(700 + 600 + 200 + 300 + 1.000) \times 80.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 1.120$

5. Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TN: $(800 + 960 + 600 + 960 + 920 + 440) \times 120.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 2.808$

Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TB: $(800 + 960 + 600 + 960 + 920 + 440) \times 80.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 1.872$

Có TK111 - Tiền mặt: 800

Có TK112 - TGNH: 960

Có TK131 - Phải thu KH: 600

Có TK152 – Nguyên vật liệu: 960

Có TK155 - Thành phẩm: 920

Có TK157 – Hàng gửi bán: 440

6. Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TN: $(8.200 - 800) \times 120.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 2.808$

Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TB: $(8.200 - 800) \times 80.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 1.872$

Nợ TK2141 – Hao mòn TSCĐHH: 800

Có TK211 - TSCĐHH: $8.400 - 200 = 8.200$ (do TS đánh giá lại bị giảm)

7. Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TN: $(4.000 - 350) \times 120.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 2.808$

Kế toán công ty

Nợ TK 3388 - Phải trả Cty TB: $(4.000-350) \times 80.000CP / (120.000CP + 80.000CP) = 1.872$

Nợ TK2143 – Hao mòn TSCĐVH: 350

Có TK213 - TSCĐVH: 4.000

Tại công ty Tây Nam	Tại Công ty Tây Bắc
1. Nợ TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 7.758 Có TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp): 7.758	1. Nợ TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 5.172 Có TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp): 5.172
2. Nợ TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 1.680 Có TK311 – Vay n.hạn: $700 \times 120CP / 200 = 420$ Có TK331 – Phải trả người bán: 360 Có TK333 – Thuế phải nộp: 120 Có TK131 – Khách hàng trả trước: 180 Có TK341 – Vay dài hạn: 600	2. Nợ TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 1.120 Có TK311 – Vay n.hạn: $700 \times 80CP / 200CP = 280$ Có TK331 – Phải trả người bán: 240 Có TK333 – Thuế phải nộp: 80 Có TK131 – Khách hàng trả trước: 120 Có TK341 – Vay dài hạn: 400
3. Nợ TK111 - Tiền mặt: 480 Nợ TK112 - TGNH: 576 Nợ TK131 - Phải thu KH: 360 Nợ TK152 – Nguyên vật liệu: 570 Nợ TK155 - Thành phẩm: 552 Nợ TK157 – Hàng gửi bán: 264 Nợ TK211 - TSCĐHH: 4.440 Nợ TK213 - TSCĐVH: 2.190 Có TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 9.438	3. Nợ TK111 - Tiền mặt: 320 Nợ TK112 - TGNH: 384 Nợ TK131 - Phải thu KH: 240 Nợ TK152 – Nguyên vật liệu: 384 Nợ TK155 - Thành phẩm: 368 Nợ TK157 – Hàng gửi bán: 176 Nợ TK211 - TSCĐHH: 2.960 Nợ TK213 - TSCĐVH: 1.460 Có TK138 (1388 – Phải thu cổ đông): 6.292
4. Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp): 7.758 Có TK411 (4111 - Vốn góp): 7.758	4. Nợ TK411 (4111 - Vốn đăng ký góp): 5.172 Có TK411 (4111 - Vốn góp): 5.172

3.3.2. Kế toán hợp nhất công ty

3.3.2.1. Những vấn đề chung về hợp nhất công ty

Việc hợp nhất công ty được thực hiện theo những quy định pháp lý sau:

- Hai hoặc một số công ty cùng loại (công ty bị hợp nhất) có thể hợp nhất thành 1 công ty mới (công ty hợp nhất) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty hợp nhất, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của các công ty bị hợp nhất.

Các công ty bị hợp nhất phải chuẩn bị hợp đồng hợp nhất. Hội đồng thành viên, chủ sở hữu hoặc Đại hội đồng cổ đông công ty của các công ty bị hợp nhất thông qua hợp đồng hợp nhất, điều lệ hợp nhất và bầu các chức danh quản lý công ty hợp nhất.

- Sau khi đăng ký kinh doanh, các công ty bị hợp nhất chấm dứt tồn tại. Công ty hợp nhất được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán và các nghĩa vụ tài sản khác của các công ty bị hợp nhất.

Về mặt tài chính và kế toán, các công ty bị hợp nhất phải tiến hành kiểm kê phân loại tài sản, lập danh sách nợ phải thu và nợ phải trả, xử lý những tồn đọng về mặt tài chính, khóa sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế trước khi hợp nhất công ty. Các công ty bị hợp nhất bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao, ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao và bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho công ty hợp nhất. Công ty hợp nhất căn cứ vào các biên bản bàn giao mở, ghi sổ kế toán và tổng hợp báo cáo tài chính của các công ty bị hợp nhất thành báo cáo tài chính của công ty hợp nhất.

3.3.2.2. Kế toán tại công ty bị hợp nhất

Thực chất các công ty bị hợp nhất đều bị giải thể để thành lập một công ty hoàn toàn mới, với các tài sản và công nợ của công ty bị hợp nhất. Kế toán phản ánh các bút toán liên quan đến việc chuyển giao tài sản cho công ty hợp nhất, trường hợp nếu các bên không thống nhất về giá trị ghi sổ của tài sản thì trước khi chuyển giao phải tiến hành đánh giá lại, phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá đánh giá lại của tài sản đối với bên chuyển giao được phản ánh vào TK Lợi nhuận. Sau khi đánh giá lại tài sản, kế toán xác định lại giá trị một phần vốn đối với công ty TNHH và giá trị một cổ phần đối với công ty cổ phần. Trên cơ sở phương án và hợp đồng hợp nhất, các công ty bị hợp nhất sẽ thu thêm hoặc hoàn trả tài sản cho cổ đông, thành viên trước khi hợp nhất. Về mặt kế toán, kế toán cũng phải kiểm kê, xác định số lượng và giá trị của từng loại tài sản, lập bảng kê nợ phải thu, nợ phải trả sau đó thực hiện các bút toán giải thể công ty.

- Phản ánh giá trị tài sản chuyển giao cho công ty hợp nhất:

Nợ TK338 (3388 - chi tiết: TK Thanh toán về hợp nhất)

Nợ TK214, 139, 159... Hao mòn lũy kế, Dự phòng

Có TK 111, 112, 152, 155, 156, 211... Các TK phản ánh Tài sản

- Phản ánh công nợ bàn giao cho công ty hợp nhất:

Nợ TK311,341,331... Vay ngắn hạn, dài hạn, nợ phải trả...

Có TK338 (3388 - chi tiết: TK Thanh toán về hợp nhất)

- Phản ánh vốn góp phân chia cho các thành viên, cổ đông chuyển về công ty hợp nhất:

Nợ TK411 (4111 - Vốn góp)

Có TK338 (3388 - chi tiết: TK Thanh toán về hợp nhất)

- Phản ánh vốn chủ sở hữu khác phân chia cho các thành viên, cổ đông chuyển về công ty hợp nhất:

Nợ TK421, 4112, 412, 414, 415... Lợi nhuận, Thặng dư, Quỹ công ty...

Có TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về hợp nhất)

- Nếu các TK nguồn có số dư bên Nợ thì kế toán ghi:

Nợ TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về hợp nhất)

Có TK421, 4112, 413... Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Chênh lệch tỷ giá

1.6.2.3. Kế toán tại công ty hợp nhất

Công ty hợp nhất là công ty mới ra đời sau quá trình hợp nhất công ty nên kế toán phản ánh các bút toán thành lập công ty tương tự như tại công ty được chia.

3.3.3 Kế toán sáp nhập công ty

3.3.3.1. Những vấn đề chung về sáp nhập công ty

Việc sáp nhập công ty được thực hiện theo những quy định pháp lý như sau:

- Một hoặc một số công ty cùng loại (*Công ty bị sáp nhập*) có thể sáp nhập vào một công ty khác (*Công ty nhận sáp nhập*) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty nhận sáp nhập, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của công ty bị sáp nhập.

- Sau khi đăng ký kinh doanh, công ty nhận sáp nhập được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị sáp nhập.

Về mặt tài chính và kế toán, công ty bị sáp nhập phải kiểm kê, phân loại tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, khóa sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế trước khi sáp nhập. Công ty bị sáp nhập bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao, ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao và bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho công ty nhận sáp nhập. Công ty nhận sáp nhập tiến hành ghi sổ kế toán trên cơ sở biên bản bàn giao.

3.3.3.2. Kế toán tại công ty bị sáp nhập

Do công ty bị sáp nhập không còn tồn tại sau quá trình sáp nhập công ty nên tại công ty bị sáp nhập kế toán phản ánh các bút toán giải thể công ty tương tự như tại công ty bị hợp nhất hay như tại công ty bị chia.

3.3.3.3. Kế toán tại công ty nhận sáp nhập

Công ty nhận sáp nhập là công ty đã tồn tại trước quá trình sáp nhập công ty nên về mặt kế toán, kế toán phản ánh các bút toán ghi tăng vốn góp, tăng công nợ phải trả và tăng giá trị tài sản tương ứng. Thực chất, phương pháp hạch toán cũng tương tự như tại công ty được chia.

3.3.4 Kế toán giải thể công ty

3.3.4.1. Thủ tục giải thể công ty

Giải thể công ty là việc chấm dứt hoạt động của một công ty trên cơ sở thanh toán hết các khoản nợ của công ty. Công ty bị giải thể trong các trường hợp sau:

- Kết thúc thời hạn hoạt động đã ghi trong Điều lệ, mà không có quyết định gia hạn;
- Theo quyết định của chủ công ty, của Hội đồng thành viên, chủ sở hữu công ty, Đại hội đồng cổ đông;
- Công ty không có đủ số lượng thành viên tối thiểu theo quy định của Luật Doanh nghiệp trong thời hạn 6 tháng liên tục;
- Bị thu hồi giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Việc giải thể công ty được thực hiện theo các bước sau:

- Thông qua quyết định giải thể công ty
- Thông báo quyết định giải thể công ty

Trong thời hạn 7 ngày, kể từ ngày thông qua, quyết định giải thể phải được gửi đến cơ quan đăng ký kinh doanh, tất cả các chủ nợ, người có quyền, nghĩa vụ và lợi ích có liên quan, người lao động; đồng thời phải được niêm yết công khai quyết định này tại trụ sở công ty và đăng báo địa phương hoặc báo hàng ngày trung ương trong 3 số liên tiếp.

Đối với chủ nợ, quyết định giải thể phải được gửi kèm theo thông báo về phương án giải quyết nợ. Thông báo phải có tên, địa chỉ của chủ nợ, số nợ, thời hạn và địa điểm hoặc phương thức thanh toán số nợ đó, cách thức và thời hạn giải quyết khiếu nại (nếu có) của chủ nợ;

- Thanh lý tài sản và thanh toán các khoản nợ của công ty.

Trong thời hạn 7 ngày kể từ ngày thanh toán hết nợ của công ty, tổ thanh lý phải gửi hồ sơ về giải thể công ty đến cơ quan đăng ký kinh doanh;

Trong thời hạn 7 ngày, kể từ ngày nhận được hồ sơ về giải thể công ty, cơ quan đăng ký kinh doanh phải xoá tên công ty trong sổ đăng ký kinh doanh;

- Trường hợp công ty bị thu hồi giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, công ty phải giải thể trong thời hạn 6 tháng, kể từ ngày bị thu hồi giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

3.3.4.2. Phương pháp hạch toán giải thể công ty

Về mặt kế toán, do công ty không còn hoạt động nên kế toán có thể sử dụng TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối để phản ánh các khoản thu, chi phát sinh trong quá trình giải thể và tính ra chênh lệch thu, chi giải thể. Cụ thể, kế toán phản ánh các bút toán sau:

- Hoàn nhập dự phòng còn lại tính đến thời điểm giải thể:

Nợ TK159 – Dự phòng giảm giá tài sản

Có TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

- Phản ánh giá bán của vật tư, hàng hoá:

Nợ TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH: Theo giá bán (giá thanh lý)

Nợ/Có TK421- Lợi nhuận chưa phân phối: Chênh lệch giữa giá bán và giá gốc

Có các TK152, 153, 155, 156: Theo giá gốc

Có TK333 (3331): Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

- Phản ánh giá bán của TSCĐ:

Nợ TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH: Theo giá bán (giá thanh lý)

Nợ TK214 – Hao mòn lũy kế: Tổng giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ

Nợ/Có TK421: Chênh lệch giữa giá bán và giá trị còn lại của TSCĐ

Có TK211, 213- TSCĐ HH và VH: Theo nguyên giá

Có TK333 (3331): Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

- Phản ánh thu hồi nợ phải thu:

Nợ TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH: Số nợ đã thu hồi được bằng tiền

Nợ TK421 – Lợi nhuận chưa phân phối: Chiết khấu hoặc số nợ không thu được

Có TK131, 138...- Phải thu: Số nợ ghi trên sổ kế toán

- Phản ánh chi phí liên quan đến việc giải thể công ty:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH

- Thanh toán các khoản cho người lao động:

Nợ TK334 - Phải trả công nhân viên

Có TK111, 112 - Tiền mặt, TGNH

- Thanh toán với các chủ nợ:

Nợ TK311, 315, 331...- Phải trả: Số nợ gốc

Có TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH: Số tiền đã trả

Có TK421 – Lợi nhuận chưa p phối: Chiết khấu thanh toán được hưởng

- Thanh toán thuế còn nợ Ngân sách (kể cả số phát sinh trong quá trình giải thể):

Nợ TK333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Có TK111, 112 – Tiền mặt, TGNH

- Khi kết thúc thủ tục thanh lý tài khoản ở ngân hàng và rút số tiền còn lại về quỹ tiền mặt, kế toán ghi:

Nợ TK111 – Tiền mặt

Có TK112 - TGNH

- Phân chia vốn góp cho các cổ đông:

Nợ TK411 - Vốn góp

Có TK338 (3388 - Phải trả cổ đông)

- Chia các nguồn vốn chủ sở hữu khác cho cổ đông:

Nợ TK421, 4112, 414, 415... Lợi nhuận, Thặng dư, Quỹ công ty...

Có TK338 (3388 - Phải trả cổ đông)

- Trong trường hợp kinh doanh thua lỗ hoặc các tài khoản nguồn có số dư Nợ thì xác định số mà các cổ đông phải gánh chịu tương ứng:

Nợ TK338 (3388 - Phải trả cổ đông)

Có TK421, 4112, 412... Lợi nhuận, Thặng dư, chênh lệch đánh giá lại

- Thanh toán cho các cổ đông để kết thúc việc giải thể công ty:

Nợ TK338 (3388 - Phải trả cổ đông)

Có TK111 – Tiền mặt

Sau khi kết thúc việc thanh toán, tổ thanh lý tài sản phải gửi sổ sách kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan đến giải thể công ty về cơ quan cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh để lưu trữ.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Kế toán công ty nói chung và kế toán công ty cổ phần nói riêng vẫn còn là một vấn đề khá mới mẻ đối với khoa học kế toán ở nước ta. Vì vậy nội dung chương này nhằm cung cấp cho sinh viên những kỹ năng hạch toán về một số nghiệp vụ kinh tế cơ bản trong các công ty cổ phần, bao gồm:

- + Kế toán quá trình huy động vốn để thành lập công ty cổ phần
- + Kế toán biến động vốn điều lệ trong công ty cổ phần
- + Kế toán chia cổ tức cho các cổ đông trong công ty cổ phần
- + Và kế toán các nghiệp vụ phát sinh khi tổ chức lại (như: chia, tách, sáp nhập) và giải thể công ty cổ phần.

Trong chương này đã kết hợp tham chiếu và trích dẫn những quy định hiện hành về hoạt động của công ty cổ phần để sinh viên có thể hiểu rõ hơn bản chất hạch toán của mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

CHƯƠNG 4

KẾ TOÁN PHÁT HÀNH VÀ THANH TOÁN TRÁI PHIẾU TRONG CÁC CÔNG TY

4.1. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG VỀ TRÁI PHIẾU

4.1.1. Các loại trái phiếu

Trái phiếu là một loại chứng khoán mà người phát hành vay nợ và có trách nhiệm thanh toán tiền gốc và tiền lãi cho chủ sở hữu trái phiếu (trái chủ) khi đến hạn.

Trái phiếu có nhiều loại, căn cứ vào hình thức trái phiếu người ta chia thành trái phiếu vô danh và trái phiếu ký danh.

Trái phiếu vô danh: là loại trái phiếu không ghi tên người sở hữu trên trái phiếu và trên sổ của người phát hành. Trái phiếu này có phiếu trả tiền rời ghi trên cuốn phiếu (coupon) đính kèm. Dựa trên cuốn phiếu này định kỳ người phát hành trả tiền lãi trái phiếu cho chủ sở hữu nó. Tới kỳ đáo hạn người chủ sở hữu trái phiếu gửi giấy chứng nhận sở hữu trái phiếu để nhận lại tiền gốc trái phiếu.

Trái phiếu ký danh: là loại trái phiếu có ghi tên và địa chỉ người sở hữu trái phiếu trên trái phiếu và trên sổ của công ty phát hành. Mục đích của việc ghi tên và địa chỉ của người chủ sở hữu là để họ có thể nhận được các văn bản thông báo và tiền lãi cũng như mệnh giá trái phiếu khi đáo hạn.

Căn cứ vào chủ thể phát hành người ta chia ra thành: trái phiếu công trình (hay trái phiếu đô thị), công trái nhà nước và trái phiếu công ty.

Trái phiếu công trình: là trái phiếu do chính quyền trung ương hoặc địa phương phát hành phục vụ cho việc xây dựng các công trình thuộc cơ sở hạ tầng của trung ương hoặc địa phương. Loại trái phiếu này thường có thời hạn dài từ 10 đến 30 năm.

Công trái nhà nước: là loại trái phiếu được phát hành để bù đắp sự thiếu hụt của ngân sách. Thời hạn của loại trái phiếu này thường từ 5-10 năm.

Trái phiếu công ty: là loại giấy chứng nhận nợ có kỳ hạn do các công ty phát hành. Đến thời hạn công ty phải thanh toán cho chủ sở hữu trái phiếu cả tiền vốn và lãi. Trái phiếu công ty có các đặc điểm sau:

Có ghi thời hạn đáo hạn và hoàn trả gốc khi đáo hạn.

Có lợi tức cố định không lệ thuộc vào lợi nhuận của công ty phát hành.

Trái chủ được quyền ưu tiên phân chia tài sản và trả lãi trước so với cổ đông.

Chủ trái phiếu không có quyền đầu phiếu khi trái phiếu chưa được chuyển thành cổ phiếu phổ thông.

Trái phiếu công ty được chia thành các loại:

Trái phiếu không đảm bảo: là loại trái phiếu thuần túy dựa vào uy tín của công ty phát hành mà không cần có tài sản để đảm bảo cho việc phát hành đó. Chỉ có các công ty có uy tín mới phát hành được loại trái phiếu này.

Trái phiếu có đảm bảo: là loại trái phiếu mà công ty phải có tài sản để đảm bảo cho việc phát hành. Thông thường giá trị trái phiếu phát hành không được cao hơn tỷ lệ quy định đối với giá trị tài sản của công ty. Luật pháp Ôxtrâyliya quy định tỷ lệ này là 60% giá trị tài sản của công ty.

Trái phiếu chuyển đổi: là loại trái phiếu có thể được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Nếu không chuyển đổi thì khi đáo hạn họ sẽ được nhận lại số tiền gốc. Việc chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông hay không phụ thuộc vào quyết định của chủ sở hữu trái phiếu.

Trái phiếu trả lãi theo lợi tức: là loại trái phiếu quy định chỉ trả lãi khi công ty phát hành có lãi. Vì phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của công ty phát hành nên thu nhập của chủ sở hữu loại trái phiếu này thường không ổn định. Loại trái phiếu này không được ưa chuộng nên chỉ được phát hành với khối lượng nhỏ.

Trái phiếu có quỹ mua lại còn gọi là trái phiếu có quỹ chìm. Đây là loại trái phiếu quy định công ty phát hành có quyền được mua lại khi có nhu cầu. Thông thường giá mua lại trái phiếu này phải cao hơn mệnh giá ghi trên trái phiếu.

Trái phiếu được quyền hoàn lại: là loại trái phiếu mà người sở hữu chọn lựa việc hoàn lại trái phiếu mà không do người phát hành quy định.

Trái phiếu cầm cố: là giấy ghi nợ có đảm bảo bằng tài sản cầm cố.

4.1.2. Ưu nhược điểm của đầu tư và phát hành trái phiếu

Đối với các nhà đầu tư, việc đầu tư vào trái phiếu có các ưu điểm sau:

Ưu điểm đầu tiên đối với chủ sở hữu trái phiếu là luôn nhận được một khoản lãi cố định kể cả khi công ty phát hành bị lỗ.

Mức độ an toàn khi đầu tư vào trái phiếu cao hơn so với đầu tư vào cổ phiếu vì người đầu tư luôn được nhận lại tiền vốn khi đáo hạn.

Trái phiếu có thể được trao đổi tự do trên thị trường nên người đầu tư dễ dàng chuyển đổi trái phiếu thành tiền khi cần thiết.

Đối với các công ty phát hành, huy động vốn bằng phát hành trái phiếu có các ưu, nhược điểm sau:

Chi phí vay nợ bằng trái phiếu là cố định không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh trong khi chi phí sử dụng vốn từ phát hành cổ phiếu lại phụ thuộc vào lợi nhuận đạt được. Khi công ty đạt lợi nhuận cao cổ tức phải trả cho cổ phiếu thường cũng cao hơn tức chi phí sử dụng vốn bằng phát hành cổ phiếu là cao hơn.

Nhờ phát hành trái phiếu công ty huy động được đủ vốn kinh doanh mà các cổ đông hiện có không bị phân chia quyền kiểm soát công ty.

Cuối cùng, phát hành trái phiếu là một hình thức vay nợ dài hạn nên chi phí vay nợ trái phiếu được tính vào chi phí tài chính. Công ty được trừ chi phí này khi tính lợi tức chịu thuế. Đây là một lợi thế hơn hẳn so với hình thức huy động vốn bằng cổ phiếu (cổ tức chia cho cổ đông không được trừ ra khỏi lợi tức chịu thuế).

Tuy nhiên đầu tư bằng trái phiếu cũng có các nhược điểm sau:

Trái phiếu là hình thức vay nợ có thời hạn nên công ty phải có kế hoạch sử dụng và trả nợ phù hợp.

Nếu kinh doanh lỗ công ty vẫn phải trả lãi cho trái chủ trong khi nếu sử dụng vốn cổ phần thì không phải trả khoản tiền này.

4.1.3. Giá phát hành trái phiếu

Bản chất của trái phiếu là một hợp đồng vay nợ của tổ chức phát hành với nhà đầu tư nên giá phát hành trái phiếu được xác định dựa trên các yếu tố: mệnh giá, lãi suất trái phiếu, ngày đáo hạn, kì trả lãi của trái phiếu...

Các yếu tố thể hiện trên bề mặt trái phiếu:

Mệnh giá của trái phiếu: là giá trị ghi trên trái phiếu. Đây là số tiền mà người phát hành phải trả cho chủ sở hữu trái phiếu khi đáo hạn. Mệnh giá của trái phiếu cũng là căn cứ để tính lợi tức trả cho chủ trái phiếu.

Ngày đáo hạn: là hạn cuối cùng tổ chức phát hành phải thanh toán tiền lãi và tiền gốc (mệnh giá) cho chủ trái phiếu.

Lãi suất cố định: là tỷ lệ tiền lãi tính theo mệnh giá mà tổ chức phát hành phải trả cho chủ trái phiếu theo kỳ hạn quy định.

Ngày trả lãi: là ngày mà tổ chức phát hành phải thanh toán tiền lãi cho chủ trái phiếu. Lãi trái phiếu có thể được thanh toán sau mỗi 6 tháng hoặc 1 năm. Nếu trả lãi mỗi năm một lần thì ngày trả lãi được chọn hàng năm trùng với ngày phát hành trái phiếu.

Ngày trái phiếu được phép phát hành: là ngày sớm nhất mà trái phiếu được phép phát hành.

Hai yếu tố khác có ảnh hưởng đến giá trái phiếu nhưng không được thể hiện trên trái phiếu là:

Lãi suất thị trường: là căn cứ để xác định giá phát hành của trái phiếu.

Ngày phát hành: là ngày trái phiếu được bán cho các nhà đầu tư. Ngày phát hành này phải sau ngày trái phiếu được phép phát hành.

Giá phát hành trái phiếu: là số tiền mà người đầu tư phải trả cho công ty phát hành để mua được trái phiếu. Trái phiếu có thể được phát hành theo mệnh giá hoặc với giá cao hay thấp hơn mệnh giá.

Nếu lãi trái phiếu được thanh toán định kỳ, giá phát hành trái phiếu lý thuyết được xác định theo công thức sau:

$$PV = CF \times \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+k)^t} + FV \frac{1}{(1+k)^n} \quad (1)$$

Công thức (1) có thể viết lại là:

$$PV = CF \left[\frac{1}{k} - \frac{1}{k(1+k)^n} \right] + FV \frac{1}{(1+k)^n} \quad (2)$$

PV (Present value): Giá trị hiện tại

CF : Lãi trả cho trái chủ = $i_{dn} \times FV$

i_{dn} : Lãi suất danh nghĩa, lãi suất được công bố khi phát hành trái phiếu.

FV: Mệnh giá trái phiếu (Ghi trên tờ trái phiếu phát hành)

n : kỳ hạn của trái phiếu (hay kỳ hưởng lãi- có thể theo năm hoặc nửa năm)

k : Lãi suất chiết khấu (hay tỷ lệ sinh lời đến thời điểm đáo hạn TP)

Công thức này thể hiện tổng giá trị hiện tại của số tiền lãi và mệnh giá mà người mua trái phiếu được nhận cho đến khi trái phiếu đáo hạn.

Ví dụ 4.1. Một công ty dự định phát hành trái phiếu có mệnh giá 100.000đ, thời hạn 5 năm, thanh toán lãi 6 tháng một lần theo lãi suất 12% một năm (tính vào chi phí tài chính trong kỳ). Lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường (lãi suất ngân hàng) là 11%.

Giá phát hành trái phiếu lý thuyết trong trường hợp này được tính như sau:

Giá trị hiện tại của trái phiếu tính theo mệnh giá (giá trị hiện tại của mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn):

$$100.000đ \times 1/(1+5,5\%)^{10} = 58.543đ$$

Giá trị hiện tại của tổng số lãi phải trả :

$$100.000đ \times 6\% \times [1/5,5\% - 1/5,5\%(1 + 5,5\%)^{10}] = 45.226đ$$

Cộng giá bán : 103.769đ

Số tiền phụ trội : 103.769đ – 100.000đ = 3.769đ

Ngược lại, trong ví dụ trên, giả sử lãi suất in trên trái phiếu là 10%, lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường là 11% khi đó giá phát hành trái phiếu theo lý thuyết sẽ là:

Giá trị hiện tại của trái phiếu tính theo mệnh giá (giá trị hiện tại của mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn):

$$100.000đ \times 1/(1+5,5\%)^{10} = 58.543đ$$

Giá trị hiện tại của tổng số lãi phải trả :

$$100.000đ \times 5\% \times [1/5,5\% - 1/5,5\%(1 + 5,5\%)^{10}] = 37.688đ$$

Cộng giá bán : 96.231đ

Số tiền chiết khấu : 100.000đ - 96.231đ = 3.769đ

Tuy nhiên, giá này chỉ sử dụng để tham khảo phục vụ cho việc xây dựng giá phát hành thực tế. Trên cơ sở giá này các công ty thường làm tròn đến hàng chục hoặc hàng trăm đồng. Trong ví dụ này các công ty có thể phát hành theo giá thực tế 103.000 đ hoặc 105.000 đ. Trường hợp sau có thể phát hành theo giá 97.000 đ hoặc 95.000 đ. Khi đó xuất hiện khái niệm "đắt" hay "rẻ" so với giá lý thuyết của trái phiếu, về nguyên tắc, để phát hành được trái phiếu công ty phải phát hành theo giá lý thuyết, đắt hay rẻ chỉ là số tiền chênh lệch giữa giá phát hành lý thuyết của trái phiếu so với giá phát hành thực tế của nó mà thôi.

4.2 KẾ TOÁN PHÁT HÀNH TRÁI PHIẾU

4.2.1 Tài khoản sử dụng

Trái phiếu được phát hành theo mệnh giá khi lãi suất in sẵn trên trái phiếu phù hợp với lãi suất bình quân của các khoản vay cùng loại trên thị trường. Trái phiếu là một khoản nợ dài hạn, vì vậy khi phát hành trái phiếu cần phải sử dụng các TK để theo dõi mệnh giá của số trái phiếu đã phát hành, số trái phiếu được thanh toán và các khoản chiết khấu, phụ trội phát sinh trong quá trình phát hành trái phiếu.

TK3431 - Mệnh giá TP: Tài khoản này dùng để phản ánh mệnh giá trái phiếu phát hành và việc thanh toán trái phiếu đáo hạn trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Mệnh giá TP":

Bên Nợ: Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn.

Bên Có: Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ.

Số dư bên Có: Trị giá trái phiếu đã phát hành theo mệnh giá cuối kỳ.

TK3432 - Chiết khấu TP: Tài khoản này dùng để phản ánh chiết khấu trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Chiết khấu TP":

Bên Nợ: Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Chiết khấu trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

TK3433 - Phụ trội TP: Tài khoản này dùng để phản ánh phụ trội trái phiếu phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Phụ trội TP":

Bên Nợ: Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có: Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có: Phụ trội trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

4.2.2. Hạch toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá

Trái phiếu được phát hành theo mệnh giá nếu lãi suất in trên trái phiếu phù hợp với lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường.

Khi phát sinh các chi phí chuẩn bị cho phát hành trái phiếu:

Nợ TK635 - CP tài chính, nếu chi phí lớn thì đưa vào Cp trả trước để phân bổ

Có TK111,112 - TM, TGNH,...

Nhận được tiền đặt trước để mua trái phiếu, kế toán phản ánh vào TK TGNH và TK "Phải thu" - Thanh toán mua trái phiếu bằng bút toán sau:

Nợ TK112 – TGNH

*Số tiền đặt trước để mua trái
phiếu*

Có TK 131 – Phải thu

Căn cứ vào giá trái phiếu được phát hành, kế toán ghi:

Nợ TK 131 – Phải thu

Giá phát hành trái phiếu

Có TK 343 – (3431 Mệnh giá TP)

Khi trả lãi trái phiếu hàng năm, tùy theo mục đích sử dụng của số trái phiếu được phát hành, kế toán ghi chi phí lãi vay trái phiếu vào các TK phù hợp theo bút toán sau:

Nợ TK635 - CP tài chính: Lãi trả cho TP dùng vào SXKD

Nợ TK241 - CP XD CB dở dang: Lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XD CB

Có TK112 – TGNH: Số tiền đã trả

Có TK335 - CP phải trả: Số tiền phải trả

Thanh toán tiền gốc trái phiếu khi đáo hạn:

Nợ TK343 – (3431 Mệnh giá TP) Mệnh giá trái phiếu được thanh toán
Có TK111,112 - TM, TGNH

Việc phát hành trái phiếu theo mệnh giá được minh hoạ bằng ví dụ sau:

Ví dụ 4.2. Ngày 1 tháng 6 năm N công ty Nam Sơn gửi bản cáo bạch để mời mua 1.000 trái phiếu với mệnh giá 10 triệu đồng. Người mua phải nộp toàn bộ số tiền mua vào TK của công ty ở ngân hàng khi ký hợp đồng mua trái phiếu. Lãi suất trái phiếu được thanh toán hàng năm là 10% (tính vào chi phí tài chính trong kỳ). Thời hạn của trái phiếu là 5 năm (ngày đáo hạn 1 tháng 6 năm N+5). Đến ngày 30 tháng 6 năm N công ty đã nhận được toàn bộ số tiền đặt mua sổ trái phiếu trên.

Các bút toán ghi sổ như sau:

Bút toán 1: Trong tháng 6 khi nhận được tiền ký quỹ để mua trái phiếu:

Nợ TK112 - TGNH: 10.000.000

Có TK131 - Phải thu: 10.000.000

Bút toán 2, Khi trái phiếu được phát hành ngày 30 tháng 6:

Nợ TK131 - Phải thu: 10.000.000

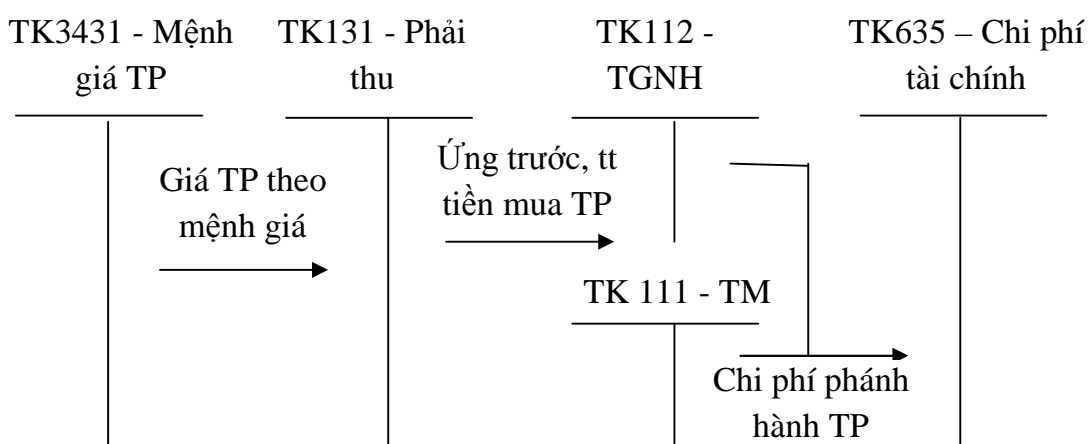
Có TK343 – (3431 Mệnh giá TP): 10.000.000

Bút toán 3, Khi trả lãi trái phiếu hàng năm:

Nợ TK635 - CP tài chính: 1.000.000

Có TK112 - TGNH: 1.000.000

Trình tự kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá có thể được khái quát theo sơ đồ tài khoản dưới đây:



Sơ đồ 4.1. Kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá

4.2.3. Kế toán phát hành trái phiếu cao hơn mệnh giá (có phụ trội)

Khi lãi suất vay trên thị trường giảm thấp hơn lãi suất vay in trên trái phiếu, thay vì phải in lại trái phiếu công ty có thể phát hành trái phiếu theo giá cao hơn mệnh giá. Phần tăng thêm này được gọi là phần phụ trội (premium). Thực chất đây là việc thu lại trước một phần lãi trái phiếu mà công ty phát hành phải trả theo lãi suất in trên trái phiếu. Việc thu thêm số tiền này là một biện pháp giảm bớt chi phí vay để tránh cho doanh nghiệp phải trả lãi suất cao hơn lãi suất bình quân trên thị trường. Phần phụ trội cao hơn mệnh giá được thu thêm không phải là một khoản nợ, cũng không phải là khoản vốn góp của chủ sở hữu mà được coi là một khoản giảm chi phí vay qua phát hành trái phiếu. Đây là khoản thu nhập do vay nợ dài hạn nên để phân biệt với thu nhập của các hoạt động kinh doanh ở các nước dùng tài khoản riêng để hạch toán khoản thu nhập này. Một số nước dùng TK "Thu nhập các kỳ sau" để theo dõi số tiền này. Định kỳ hàng năm, kế toán tính số thu nhập của năm đó rồi chuyển thành thu nhập trong năm bằng bút toán ghi Nợ TK "Thu nhập các kỳ sau" và ghi Có TK "Thu nhập tài chính" trong kỳ. Trong kế toán Hoa Kỳ và Australia người ta dùng TK "Phụ trội khi phát hành trái phiếu" (Premium on issue of debentures) để hạch toán số tiền này trước khi chuyển sang TK "Thu nhập do phát hành trái phiếu" (Revenue - premium on issue of debentures). Khoản thu nhập này được dùng để bù đắp một phần lãi phải trả do vay nợ từ phát hành trái phiếu. Theo nguyên tắc phù hợp giữa chi và doanh thu, khoản thu nhập này phải được hạch toán theo từng kỳ mà loại trái phiếu này tồn tại. Việc xác định mức thu nhập do phát hành trái phiếu có thể thực hiện theo phương pháp bình quân hoặc có tính đến ảnh hưởng của lãi suất và thời gian.

Trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có khoản phụ trội như sau:

Nợ TK112,131- TGNH, Phải thu: Tổng số tiền thu được.

Có TK343 (3431 - Mệnh giá TP): Mệnh giá trái phiếu.

Có TK343 (3433 - Phụ trội TP): Số tiền phụ trội.

- Hàng năm, khi trả lãi trái phiếu kế toán ghi số tiền lãi phải trả hoặc đã trả bằng bút toán sau:

Nợ TK635 - CP tài chính: Lãi trả cho TP dùng vào SXKD.

Nợ TK241 - CP XD/CB dở dang: Lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XD/CB

Có TK112 - TGNH: Số tiền đã trả

Có TK335 - CP phải trả: Số tiền phải trả

Phân bổ số tiền phụ trội làm giảm chi phí vay trong kỳ:

Nợ TK343 (3433 - Phụ trội TP)

Số tiền phụ trội

Có TK635, 241- CP tài chính, CP XD CB dở dang được phân bổ

- Thanh toán tiền gốc trái phiếu khi đáo hạn:

Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá TP)

Mệnh giá được thanh toán

Có TK111, 112 - TM, TGNH

Ví dụ 4.3. Ngày 1 tháng 7 năm N công ty Thanh Hà phát hành 5.000 trái phiếu có mệnh giá 100.000 đ. Lãi suất trái phiếu hàng năm là 12% (tính vào chi phí tài chính trong kỳ) được thanh toán 6 tháng 1 lần. Thời hạn lưu hành trái phiếu là 5 năm (ngày đáo hạn là 30 tháng 6 năm N+5). Người mua phải thanh toán ngay số tiền mua khi trái phiếu được phát hành kèm theo số tiền thu thêm trên mỗi trái phiếu là 3.768,81đ. Lãi suất ngân hàng bình quân tại thời điểm phát hành trái phiếu là 11%.

Giả sử công ty phát hành trái phiếu theo giá lý thuyết đã tính được ở **Ví dụ 4.1** là 103.769 đ/trái phiếu, các bút toán ghi sổ như sau (1.000đ):

Bút toán 1. Ngày 1 tháng 7 khi phát hành trái phiếu:

Nợ TK112 - TGNH: 518.844

Có TK343 (3431 - Mệnh giá TP) : 500.000

Có TK343 (3433 - Phụ trội TP) : 18.844

Định kỳ 6 tháng một lần, khi trả lãi cho trái chủ theo lãi suất 12%/năm (6% cho 6 tháng), kế toán ghi:

Bút toán 2.

Nợ TK635 - CP tài chính: 30.000

Có TK112 - TGNH: 30.000

Khi phân bổ số tiền phụ trội, nếu sử dụng phương pháp tính kết quả phân bổ có tính đến ảnh hưởng của lãi suất (gọi là phương pháp lãi suất) thì số thu nhập phân bổ định kỳ trên một trái phiếu được tính theo bảng sau:

Bảng 4.1. Số tiền phụ trội phân bổ tính cho một trái phiếu.

Kỳ thứ	Số tiền lãi phải trả theo lãi suất 12%	Số tiền lãi phải trả theo lãi suất 11%	Chênh lệch tiền lãi phải trả	Tiền phụ trội được phân bổ
(2)	(2)=100.000 x 12%/2	(3)=100.000 x 11%/2	(4)=(2)-(3)	5=
1	6.000	5.500	500	473,93
2	6.000	5.500	500	449,23
3	6.000	5.500	500	425,81
4	6.000	5.500	500	403,61

Kế toán công ty

5	6.000	5.500	500	382,57
6	6.000	5.500	500	362,62
7	6.000	5.500	500	343,72
8	6.000	5.500	500	325,80
9	6.000	5.500	500	308,81
10	6.000	5.500	500	292,72
Cộng	60.000	55.000	5.000	3.768,82

Như vậy, ở kỳ đầu tiên của năm thứ nhất, khi trả lãi cho trái chủ ngoài bút toán 2 đã ghi ở trên, kế toán ghi bút toán 3 như sau:

BT3,

Nợ TK “Phụ trội trái phiếu” : 2.369,65

Có TK “Chi phí tài chính” : 2.369,65

Số tiền phụ trội thu được do phát hành trái phiếu được phân bổ vào thu nhập tài chính của kỳ này : $473,93 \text{ đ} \times 5000 \text{ trái phiếu} = 2.369.650 \text{ đ}$.

Nếu áp dụng phương pháp bình quân, số tiền phụ trội được phân bổ theo phương pháp bình quân cho mỗi kì trả là : $18.844.050 : 10 \text{ kì} = 1.884.405 \text{ đ}$.

Kết quả này được phản ánh bằng bút toán 3 như sau :

BT3,

Nợ TK “ Phụ trội TP “ : 1.884,405

Có TK “ CP tài chính “ : 1.884,405

Cần chú ý rằng kế toán chỉ được sử dụng nhất quán 1 trong 2 phương pháp trên để phân bổ số tiền phụ trội thu được khi phát hành trái phiếu.

Khi đáo hạn công ty thanh toán tiền gốc trái phiếu, kế toán ghi bút toán :

BT4,

Nợ TK “ Mệnh giá TP “ : 500.000

Có TK TGNH : 500.000

4.2.4. Phát hành trái phiếu có chiết khấu

Ngược lại với trường hợp phát hành trái phiếu cao hơn mệnh giá là phát hành trái phiếu có chiết khấu (thấp hơn mệnh giá). Người đầu tư chỉ bỏ ra số tiền nhỏ hơn mệnh giá để mua trái phiếu nhưng lại nhận được tiền lãi hàng kỳ và tiền gốc khi đáo hạn theo mệnh giá. Trường hợp này xảy ra khi lãi suất tiền vay trên thị trường tăng, để bù đắp phần ảnh hưởng do lãi suất tăng cao hơn lãi suất in trên trái phiếu công ty phát

hành sẽ trả trước cho trái chủ phần chênh lệch này. Việc phát hành theo mệnh giá có chiết khấu sẽ giúp cho trái chủ thu được lãi theo giá thị trường. Đối với công ty phát hành, nhờ có chiết khấu họ mới có thể bán được trái phiếu.

Tương tự như khoản tiền phụ trội số tiền chiết khấu trên mệnh giá trái phiếu là khoản lãi mà công ty trả trước cho trái chủ. Thực chất đây là khoản chi phí mà công ty phát hành phải trả cho người mua trái phiếu trong thời hạn vay nợ. Theo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu khoản chi phí này phải được hạch toán vào chi phí tài chính trong thời kỳ tồn tại của trái phiếu.

Trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có chiết khấu được thực hiện như sau :

Khi phát hành trái phiếu, căn cứ vào giá phát hành và mệnh giá trái phiếu, kế toán xác định số tiền chiết khấu và hạch toán trên tài khoản bằng bút sau :

Nợ TK “ TGNH “ : tổng giá phát hành.

Nợ TK “Chiết khấu TP” : tổng số tiền chiết khấu.

Có TK” Mệnh giá TP “ : tổng mệnh giá TP phát hành.

- Định kỳ, phản ánh số lãi trái phiếu phải trả hoặc đã trả bằng bút toán sau :

Nợ TK “CP tài chính” : Lãi trả cho TP dùng cho SXKD.

Nợ TK “CP XDCB dở dang” : Lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XDCB.

Có TK “TGNH” : Số tiền đã trả.

Có TK “CP phải trả” : Số tiền phải trả.

Phân bổ chiết khấu trái phiếu vào chi phí vay trong kì theo phương pháp lãi suất hoặc phương pháp bình quân :

Nợ TK “ CP tài chính”

Có TK “Chiết khấu TP”

Số tiền chiết khấu được phân bổ trong kỳ.

Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn :

Nợ TK “Mệnh giá TP”

Có TK “TM”, TGNH

Mệnh giá trái phiếu được thanh toán.

Ví dụ dưới đây minh họa trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có chiết khấu, khoản tiền chiết khấu được hạch toán vào TK “Chiết khấu TP”.

Ví dụ 4.4. Ngày 30 tháng 6 năm N công ty Bình Minh phát hành 4000 trái phiếu có mệnh giá 100.000 đ, thời hạn 5 năm. Người mua phải thanh toán toàn bộ số tiền mua trái phiếu và được chiết khấu trên mỗi trái phiếu là 3.695,9 đ. Lãi suất phải trả mỗi năm một lần theo tỷ lệ 10% trên mệnh giá trái phiếu. Ngày đáo hạn của trái phiếu là 30 tháng 6 năm N+5. Lãi suất bình quân trên thị trường là 11%.

Các nghiệp vụ nêu trong ví dụ 5.4 được hạch toán như sau (1.000 đ)

BT1,

Nợ TK TGNH : 385.216,41

Nợ TK “Chiết khấu TP” : 14.783,59.

Có TK “Mệnh giá TP” : 400.000

Khi trả lãi trái phiếu, kế toán ghi :

BT2,

Nợ TK “ CP tài chính” : 40.000

Có TK TGNH : 40.000

Đồng thời, phân bổ số tiền chiết khấu vào chi phí vay trong năm theo phương pháp bình quân hoặc phương pháp lãi suất.

Nếu áp dụng phương pháp lãi suất, mức chiết khấu được phân bổ cho 1 trái phiếu được căn cứ vào bảng sau :

Bảng 5.2. Mức phân bổ chiết khấu tính cho một trái phiếu

(Đơn vị tính: đ)

Năm	Tiền lãi phải trả theo lãi suất 11%	Tiền lãi phải trả theo lãi suất 10%	Chênh lệch tiền lãi phải trả	Số tiền chiết khấu phân bổ
A	B	C	D = B - C	E¹
1	11.000	10.000	1.000	900,90
2	11.000	10.000	1.000	811,62
3	11.000	10.000	1.000	731,19
4	11.000	10.000	1.000	658,73
5	11.000	10.000	1.000	593,45
Cộng	55.000	50.000	5.000	3.695,90

Căn cứ vào kết quả tính được trong bảng trên, định kỳ hàng năm kế toán hạch toán số tiền chiết khấu được phân bổ vào chi phí hoạt động tài chính. Năm đầu tiên

Kế toán công ty

đồng thời với hạch toán trả lãi trái phiếu, kế toán ghi lại bút toán 3 ở trên với số tiền như sau : 900,90 đ x 4000 trái phiếu = 3.603.604 đ.

BT3,

Nợ TK “CP tài chính” : 3.603,60

Có TK “Chiết khấu TP” : 3.603,60

Nếu áp dụng phương pháp bình quân, mức chiết khấu phân bổ hàng năm sẽ là :

$14.783.588 \text{ đ} : 5 \text{ năm} = 2.956.718 \text{ đ}$

BT3, Phản ánh số chiết khấu trái phiếu được phân bổ hàng năm :

Nợ TK “CP tài chính” : 2.956,72

Có TK “ Chiết khấu TP” : 2.956,72.

BT4, Phản ánh gốc trái phiếu được thanh toán khi đáo hạn

Nợ TK “Mệnh giá TP” : 400.000

Có TK TGNH : 400.000

4.3. CHUYỂN ĐỔI TRÁI PHIẾU THÀNH CỔ PHIẾU

Để tăng tính hấp dẫn, nhiều công ty phát hành trái phiếu có thể chuyển đổi (convertible bonds). Đây là loại trái phiếu cho phép chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông khi đáo hạn. Nếu chủ sở hữu trái phiếu đồng ý họ sẽ trở thành cổ đông của công ty. Đối với loại trái phiếu này chủ trái phiếu có thể nhận lại tiền hoặc chuyển đổi thành cổ phiếu. Công ty phải xác định giá chuyển đổi, nguyên tắc xác định giá trị chuyển đổi phải được quy định trước khi phát hành trái phiếu. Ở một số nước, giá chuyển đổi được xác định khi phát hành hoặc dựa theo giá thị trường trung bình của cổ phiếu trong một ngày. Tại Australia, giá chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu được xác định theo giá bình quân của loại cổ phiếu được chuyển đổi trong thời gian 15 ngày trước khi phát hành cổ phiếu. Trình tự hạch toán chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu được thực hiện như sau :

Xác định số lượng cổ phiếu sẽ phát hành để chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu:

$$\text{Số lượng cổ phiếu phát hành} = \frac{\text{Số tiền thanh toán cho TP chuyển đổi}}{\text{Giá chuyển đổi của 1 CP}}$$

Đây là số lượng lý thuyết của số cổ phiếu mà chủ sở hữu trái phiếu nhận được từ việc chuyển đổi trái phiếu. Tuy nhiên, số lượng cổ phiếu thực tế có thể khác với số

lượng này. Căn cứ vào số lượng cổ phiếu phát hành để chuyển đổi từ trái phiếu đáo hạn và giá chuyển đổi từ trái phiếu đáo hạn và giá chuyển đổi, kế toán ghi :

Nợ TK “Mệnh giá trái phiếu” : Giá chuyển đổi của số CP được phát hành.

Có TK “Thặng dư vốn CP” : Chênh lệch giá chuyển đổi > mệnh giá CP

Có TK “Mệnh giá CP” : Mệnh giá của số CP phát hành

Nếu giá chuyển đổi thấp hơn mệnh giá của số cổ phiếu phát hành thì phần chênh lệch được ghi vào bên Nợ TK “Thặng dư vốn CP”.

Ví dụ 4.5. Công ty Bắc Hà phát hành 20 000 trái phiếu có thể chuyển đổi vào ngày 1 tháng 6 năm N với mệnh giá 10 tr.đ. Trái phiếu này có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông nếu chủ sở hữu đồng ý vào ngày đáo hạn 1 tháng 6 năm N+5. Giá chuyển đổi sẽ tăng bằng 90% giá trung bình của cổ phiếu do công ty phát hành trong 15 ngày đầu tháng 5 năm N+5. Giá mua bán cổ phiếu của công ty trung bình trong 15 ngày đầu tháng năm là 260.000 đ, do vậy giá chuyển đổi là 234 000 đ. Ngày 1 tháng 6 năm N+5 trái chủ đồng ý chuyển đổi 15 000 trái phiếu thành cổ phiếu có mệnh giá 100.000 đ. Số trái phiếu còn lại công ty phải thanh toán cho trái chủ. Trong ngày này, công ty phát hành 641 200 cổ phiếu tương ứng với số tiền là 150040,8 tr.đ để chuyển đổi 15000 trái phiếu. Sau khi chuyển đổi số tiền còn thiếu trái chủ phải thanh toán cho công ty chậm nhất đến ngày 30 tháng 7.

Kế toán theo dõi mệnh giá trái phiếu phát hành trên TK “Mệnh giá trái phiếu”. Các bút toán ghi sổ như sau :

Ngày 1 tháng 6 năm N+5

BT1, Chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu :

Nợ TK “Mệnh giá trái phiếu” : 150.040.800

Có TK “Thặng dư vốn CP” : 85.920.800

Có TK “Mệnh giá CP” : 64.120.000

BT2, Thanh toán 5 000 trái phiếu cho trái chủ :

Nợ TK 343 (3431) : 49 959.200

Có TK 112 : 49 959.200.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Cung cấp cho sinh viên các kiến thức về trái phiếu, định giá trái phiếu và kế toán phát hành trái phiếu. Sau khi học xong chương này sinh viên sẽ:

1. Nắm được bản chất của trái phiếu,
2. Phân biệt được sự khác nhau giữa các loại trái phiếu,
3. Nắm được phương pháp xác định giá phát hành trái phiếu,
4. Biết hạch toán phát hành trái phiếu theo các loại giá khác nhau,
5. Nắm được trình tự và phương pháp hạch toán nghiệp vụ chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu.

CHƯƠNG 5

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY

5.1. TỔNG QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY

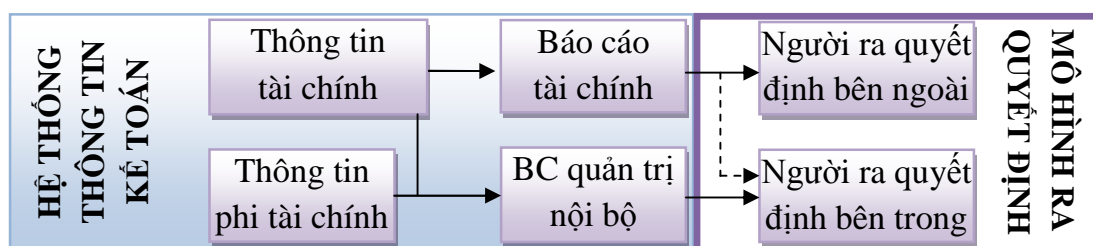
5.1.1. Khái niệm và mục tiêu của báo cáo tài chính

Kế toán có thể được coi là một quy trình công nghệ thu thập, phản ánh, xử lý, tổng hợp, phân tích và cung cấp thông tin mà sản phẩm hoàn thành của quy trình công nghệ này chính là các Báo cáo tài chính. Các báo cáo tài chính được lập trong giai đoạn cuối chu trình trên, có nhiệm vụ tổng hợp toàn bộ các thông tin kinh tế - tài chính từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại đơn vị hạch toán trong một chu kỳ nhất định.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, báo cáo tài chính cần tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế - tài chính đã phát sinh để có phản ánh được các thông tin về Tình hình tài chính (Tài sản, Nợ phải trả, Nguồn vốn chủ sở hữu) và Tình hình kinh doanh (Doanh thu, chi phí, thu nhập) của doanh nghiệp qua một kỳ kế toán.

Các báo cáo tài chính có nhiệm vụ cung cấp cho người sử dụng các thông tin hữu ích cho việc ra quyết định kinh doanh, liên quan đến quá trình phân phối, sử dụng các nguồn lực của đơn vị trong các quá trình kinh doanh, cũng như trong việc tính toán, sử dụng các chỉ tiêu kinh tế khác. Qua các thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính, người sử dụng có thể đánh giá được tình hình tài chính của doanh nghiệp tại một thời điểm cũng như khả năng sinh lời từ các hoạt động kinh doanh doanh nghiệp trong kỳ, đồng thời đánh giá được khả năng thanh toán của doanh nghiệp hay dự đoán sự phát triển của doanh nghiệp trong tương lai.

Xét trong một quy trình kế toán, báo cáo tài chính là sản phẩm đầu ra, nhưng trong mô hình thông tin ra quyết định, các báo cáo tài chính lại đóng vai trò là đầu vào quan trọng trong việc ra quyết định kinh doanh của các nhà quản lý. Có thể thấy vị trí của báo cáo tài chính trong quan hệ với hệ thống thông tin kế toán và mô hình ra quyết định qua mô hình sau:



Từ mô hình trên, có thể thấy để xây dựng một hệ thống thông tin kế toán với mục đích cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, cần xuất phát từ hệ thống các báo cáo tài chính. Vì hệ thống báo cáo tài chính thể hiện nhu cầu của người sử dụng thông tin cũng như các yêu cầu đối với các thông tin đó, là mục tiêu cần đạt tới của hệ thống kế toán. Từ hệ thống báo cáo tài chính, các chỉ tiêu cụ thể trên báo cáo sẽ xây dựng hệ thống tài khoản, sổ tay và quy trình kế toán phù hợp.

5.1.2. Các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp có thể được sử dụng bởi nhiều đối tượng khác nhau. Mỗi đối tượng sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính có một mục đích sử dụng riêng, do đó, các yêu cầu và cách thức sử dụng báo cáo tài chính của từng đối tượng cũng có nhiều sự khác biệt. Để có được một hệ thống báo cáo tài chính tốt, kế toán cần nghiên cứu đầy đủ về đối tượng sử dụng báo cáo như một mục tiêu cung cấp thông tin chủ yếu.

Xét trên quan hệ hoạt động kinh doanh của đơn vị, có thể chia đối tượng sử dụng báo cáo tài chính thành các nhóm: nhóm những người ra quyết định trong doanh nghiệp và nhóm những người ra quyết định bên ngoài doanh nghiệp. Đối tượng chủ yếu sử dụng các báo cáo tài chính là nhóm những người ra quyết định ở bên ngoài doanh nghiệp, do các báo cáo tài chính là sản phẩm trực tiếp của Kế toán tài chính. Những người này thường không có quan hệ trực tiếp với các hoạt động kinh doanh đơn vị, bao gồm các đối tượng như: các cổ đông hiện tại, các nhà đầu tư, nhà cung cấp, khách hàng, chủ nợ, ngân hàng, các nhà phân tích và tư vấn tài chính hay các cơ quan Thuế, liên đoàn lao động... Còn với mục tiêu ra quyết định cho hoạt động kinh doanh trực tiếp của đơn vị, các nhà quản trị kinh doanh (nhóm những người ra quyết định bên trong đơn vị) thường quan tâm tới các báo cáo quản trị nội bộ, được lập theo nguyên tắc, phạm vi và đối tượng hoàn toàn khác so với báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, ngay trong nhóm người sử dụng báo cáo tài chính bên ngoài doanh nghiệp, cũng có thể chia thành nhiều đối tượng khác nhau theo lợi ích sử dụng thông tin và cách thức sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính.

Một số nhà đầu tư là cá nhân thường chỉ quan tâm đến lợi nhuận và khả năng sinh lời được trình bày trên báo cáo tài chính. Và do những hạn chế về trình độ kế toán, tài chính, họ chủ yếu xem xét phần diễn giải các chỉ tiêu liên quan đến lợi nhuận được trình bày trong các thuyết minh báo cáo. Đối với nhóm người này, các báo cáo tài chính đã được kiểm toán được coi là có độ tin cậy cao nhất. Nhóm người dùng khác bao gồm các chuyên gia phân tích tài chính, các nhà đầu tư lớn, các luật gia... thường xem xét, nghiên cứu báo cáo tài chính rất kỹ lưỡng và sâu sắc, nhất là trước khi ra các quyết định liên quan đến các khoản tiền, tài sản, hoặc khoản đầu tư lớn. Nhóm đối tượng này thường có trình độ về kế toán, tài chính ở mức khá cao hoặc có trong tay sự trợ giúp tốt về mặt kế toán, tài chính khi nghiên cứu các báo cáo tài chính.

Mỗi đối tượng khác nhau sử dụng báo cáo tài chính cho một mục khác nhau, bên cạnh đó, trình độ về kế toán tài chính của các đối tượng này cũng không đồng đều, dẫn đến cách thức sử dụng thông tin tài chính cũng không giống nhau và yêu cầu của mỗi đối tượng đối với báo cáo tài chính cũng rất khác nhau. Những yêu cầu này thường xuất phát từ lợi ích của đối tượng, nên khó có thể tránh khỏi sự xung đột về lợi ích giữa các nhóm đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Trong quá trình lập các báo cáo tài chính, kế toán doanh nghiệp cần phải quan tâm tới vấn đề này vì kế toán có nhiệm vụ đáp ứng các nhu cầu thông tin của đối tượng quan tâm.

Chính vì vậy, khi xây dựng hệ thống báo cáo tài chính cho doanh nghiệp hay trong quá trình lập các báo cáo cụ thể cho từng kỳ kế toán, kế toán doanh nghiệp

thường lấy mục tiêu phục vụ cho nhóm đối tượng sử dụng thông tin là các nhà đầu tư, chủ nợ, người cho vay,... nhóm đối tượng này được coi là tương đối thận trọng trong việc xem xét báo cáo tài chính, có trình độ đủ để ra các quyết định cho vay, ra hạn nợ, đầu tư bổ sung vào doanh nghiệp... dựa trên cơ sở hoạt động thực tế của doanh nghiệp.

5.1.3. Phân loại báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính có nhiều loại khác nhau, mỗi loại báo cáo có thể được lập dựa trên các cơ sở số liệu và phạm vi khác nhau.... Hệ thống báo cáo tài chính của một doanh nghiệp thường được phân chia theo các biểu thức sau:

5.1.3.1. Phân loại báo cáo theo nội dung kinh tế

Cách phân loại này gắn liền với các hoạt động kinh tế - tài chính của đơn vị cũng như các chỉ tiêu kinh tế được kế toán phản ánh và các yếu tố của báo cáo theo yêu cầu của Luật kế toán cũng như các Chuẩn mực kế toán. Theo đó các báo cáo tài chính bao gồm các loại:

- Bảng cân đối kế toán: phản ánh các thông tin tổng quát về tình hình tài chính của đơn vị tại thời điểm nhất định (thời điểm lập báo cáo). Báo cáo này phải trình bày đầy đủ các yếu tố: Tài sản, Nợ phải trả, Nguồn vốn chủ sở hữu. Từng yếu tố của báo cáo sẽ được định nghĩa theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán, tài chính hiện hành.

- Báo cáo kết quả kinh doanh: là báo cáo thể hiện tình hình kinh doanh của đơn vị trong một thời kỳ nhất định. Tình hình kinh doanh của đơn vị được biểu hiện các yếu tố về: Doanh thu, Chi phí, Kết quả các hoạt động kinh doanh của đơn vị.

- Báo cáo lưu chuyển tiền: có nhiệm vụ cung cấp thông tin về tình hình sử dụng tiền của đơn vị cũng như các thông tin về sự hình thành các khoản tiền, nói cách khác, báo cáo lưu chuyển tiền cần trình bày về các luồng tiền vào, luồng tiền ra khỏi doanh nghiệp trong kỳ, số dư tiền tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ của doanh nghiệp. Báo cáo lưu chuyển tiền trình bày thông tin về từng luồng tiền cụ thể: Luồng tiền từ hoạt động tài chính. Đây là báo cáo quan trọng không chỉ đối với đối tượng bên ngoài mà còn quan trọng đối với cả các nhà quản trị doanh nghiệp, nó cho thấy khả năng thanh toán công nợ, đánh giá các rủi ro tiềm tàng từ tình hình tài chính của doanh nghiệp.

- Thuyết minh báo cáo tài chính: là báo cáo nhằm bổ sung, giải trình các thông tin đã trình bày hoặc chưa trình bày trên các báo cáo khác về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh của doanh nghiệp và các vấn đề có ảnh hưởng tới hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

5.1.3.2. Phân loại theo phạm vi lập báo cáo

Theo tiêu thức phạm vi lập báo cáo, có thể chia báo cáo tài chính thành 2 nhóm chính:

- Nhóm các báo cáo tài chính được lập cho từng đơn vị riêng lẻ: chỉ thể hiện tình hình tài chính của một thực thể kinh doanh riêng biệt, không tính tới các thực thể kinh doanh khác trực thuộc hoặc thực thể báo cáo kiểm soát hay có ảnh hưởng đáng kể.

- Nhóm báo cáo tài chính hợp nhất: có phạm vi lập báo cáo vượt ra ngoài ranh giới của một thực thể riêng biệt, là các báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn kinh doanh, các tổng công ty, các công ty xuyên quốc gia, các trường hợp hợp nhất hoặc sáp nhập công ty. Các báo cáo này không chỉ bao gồm tình hình kinh doanh trong phạm vi một thực thể mà còn tổng hợp thông tin báo cáo của các đơn vị trực thuộc, các công ty con, công ty liên kết, liên doanh...

5.1.3.3. Phân loại theo đặc tính pháp lý của báo cáo:

- Hệ thống báo cáo bắt buộc: là các báo cáo mà doanh nghiệp bắt buộc phải lập theo chế độ hiện hành, các báo cáo này thường có biểu mẫu cụ thể do chế độ ban hành, kỳ lập báo cáo, thời hạn lập, gửi và nơi gửi báo cáo cũng như được chế độ quy định chặt chẽ... Hệ thống báo cáo này ngoài nhiệm vụ cung cấp thông tin, còn thể hiện sự tuân thủ pháp luật về kế toán của doanh nghiệp, thể hiện mối quan hệ pháp lý của doanh nghiệp với các cơ quan nhà nước, trách nhiệm pháp lý của doanh nghiệp với các đối tượng sử dụng thông tin.

- Hệ thống báo cáo hướng dẫn: là các báo cáo không bắt buộc phải lập, tùy theo nhu cầu thông tin và trình độ quản lý, chi phí, lợi ích từ việc lập báo cáo, doanh nghiệp có thể lập hoặc không lập các báo cáo này.

5.1.4. Nguyên tắc lập báo cáo tài chính

Các thông tin phản ánh trên các báo cáo tài chính cần thực sự có ý nghĩa đối với việc ra quyết định kinh doanh của các đối tượng sử dụng, muốn vậy, các báo cáo tài chính cần đáp ứng đầy đủ các yêu cầu:

- Đáng tin cậy (trung thực, khách quan và có thể kiểm tra được)
- Hợp lý
- Có thể hiểu được
- Có thể so sánh đc

Để đáp ứng được các yêu cầu trên, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, cần tuân thủ những nguyên tắc nhất định, các nguyên tắc này thường được quy định trong các Chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán, tài chính. Ở Việt Nam, các nguyên tắc này được quy định trong chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 về lập và trình bày báo cáo tài chính, ngoài ra còn một số nguyên tắc liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính được quy định trong từng chuẩn mực kế toán khác có liên quan đến từng loại báo cáo cụ thể hoặc liên quan đến một số chỉ tiêu cụ thể trên báo cáo tài chính. Các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam nhìn chung tương đối thống nhất với thông lệ và Chuẩn mực toán quốc tế, bao gồm các nguyên tắc cụ thể sau:

5.1.4.1. Nguyên tắc hoạt động liên tục

Nguyên tắc này yêu cầu khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương

lai gần. Tất cả các dự định, kế hoạch của doanh nghiệp hay các sự kiện đặc biệt có thể xảy ra làm ảnh hưởng đến sự tồn tại của doanh nghiệp cũng như tính hoạt động liên tục của doanh nghiệp cần được giải trình cụ thể. Để đánh giá khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải xem xét đến mọi thông tin có thể dự đoán tối thiểu trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.

5.1.4.2. Nguyên tắc cơ sở dồn tích

Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền.

Theo cơ sở kế toán dồn tích, các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực thu, thực chi tiền và được ghi nhận vào sổ kế toán và báo cáo tài chính của các kỳ kế hoạt động kinh doanh theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, việc áp dụng nguyên tắc phù hợp không chi phép ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán những khoản mục không thỏa mãn định nghĩa về tài sản hoặc nợ phải trả.

5.1.4.3. Nguyên tắc Nhất quán

Việc trình bày và phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác, trừ khi có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện hoặc một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

Nguyên tắc này cũng đặt ra yêu cầu cho việc thay đổi cách trình bày báo cáo tài chính: sự thay đổi cách trình bày chỉ được thực hiện khi cấu trúc trình bày mới sẽ được duy trì lâu dài trong tương lai hoặc nếu lợi ích của cách trình bày mới được xác định rõ ràng. Khi có thay đổi, thì doanh nghiệp phải phân loại lại các thông tin mang tính so sánh và phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

5.1.4.4. Nguyên tắc trọng yếu và tập hợp

Từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục trọng yếu thì không phải trình bày riêng rẽ mà được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng.

Khi trình bày báo cáo tài chính, một thông tin được coi là trọng yếu nếu không trình bày hoặc trình bày thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đánh giá báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và tính chất của các mục được đánh giá trong các tình huống cụ thể nếu các khoản mục hay một tập hợp các khoản mục là trọng yếu phải đánh giá tính chất và quy mô của chúng. Tùy theo các tính huống cụ thể, tính chất trọng yếu. Ví dụ, các tài sản riêng lẻ có cùng tính chất và chức năng được tập hợp vào một khoản mục, kể cả khi giá trị của khoản mục là rất lớn. Tuy nhiên, các khoản mục quan trọng có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày một cách riêng rẽ.

Nếu một khoản mục không mang tính trọng yếu, thì nó được tập hợp với các khoản đầu mục khác có cùng tính chất hoặc chức năng trong báo cáo tài chính hoặc trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Tuy nhiên, có những khoản mục không được coi là trọng yếu để có thể được trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính, nhưng lại được coi là trọng yếu để phải trình bày riêng biệt trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Theo nguyên tắc trọng yếu, doanh nghiệp không nhất thiết phải tuân thủ các quy định về trình bày báo cáo tài chính của các chuẩn mực kế toán cụ thể nếu các thông tin đó không có tính trọng yếu

5.1.4.5. Nguyên tắc Bù trừ

Các khoản mục tài sản và nợ phải trả bày trên báo cáo tài chính không được bù trừ, trừ khi một chuẩn mực kế toán khác quy định hoặc cho phép bù trừ.

Các khoảng mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí chỉ được bù trừ khi:

Được quy định tại một chuẩn mực kế toán khác; hoặc

Các khoản lãi, lỗ và các chi phí liên quan phát sinh từ các giao dịch và các sự kiện giống nhau hoặc tương tự và không có tính trọng yếu. Các khoản này cần tập hợp lại với nhau.

Các tài sản và nợ phải trả, các khoảng thu nhập và chi phí có tính trọng yếu phải được báo cáo riêng biệt. Việc bù trừ các số liệu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc Bảng cân đối kế toán, ngoại trừ trường hợp việc bù trừ này phản ánh bản chất giao dịch hoặc sự kiện, sẽ không cho phép người sử dụng hiểu được các giao dịch hoặc sự kiện được thực hiện và dự tính được các luồng tiền trong tương lai của doanh nghiệp.

Khi trình bày báo cáo về doanh thu và thu nhập khác, doanh thu phải được đánh giá theo giá trị hợp lý của những khoản đã thu hoặc có thể thu được, trừ đi tất cả các khoản giảm trừ doanh thu. Trong hoạt động kinh doanh thông thường, doanh nghiệp thực hiện những giao dịch khác không làm phát sinh doanh thu, nhưng có liên quan đến các hoạt động chính làm phát sinh doanh thu. Kết quả của các giao dịch này sẽ được trình bày bằng cách khấu trừ các khoản chi phí có liên quan phát sinh trong cùng một giao dịch vào khoảng thu nhập tương ứng, nếu cách trình bày này phản ánh đúng bản chất của các giao dịch hoặc sự kiện đó. Các khoảng lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự sẽ được hoạch toán theo giá trị thuần, ví dụ các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá, lãi và lỗ phát sinh từ mua, bán các công cụ tài chính vì mục đích thương mại. Tuy nhiên, các khoản lãi và lỗ này cần được trình bày riêng biệt nếu quy mô, tính chất theo quy định của Chuẩn mực “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”.

5.1.4.6. Nguyên tắc có thể so sánh được

Thể hiện qua 3 yêu cầu cụ thể:

- Các thông tin bằng số hiện trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo

tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời nên điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

- Khi thay đổi cách trình bày hoặc cách phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính, thì phải phân loại các số liệu so sánh (trừ khi việc này không thể thực hiện được) nhằm đảm bảo khả năng so sánh với kỳ hiện tại, và phải trình bày tính chất, số liệu và lý do việc phân loại các số liệu tương ứng mang tính so sánh thì doanh nghiệp cần phải nêu rõ lý do và tính chất của những thay đổi nêu việc phân loại lại các số liệu được thực hiện.

- Trường hợp không thể phân loại các thông tin mang tính so sánh với kỳ hiện tại, như trường hợp mà cách thứ thu thập các số liệu trong các kỳ trước đây không cho phép thực hiện việc phân loại lại để tạo ra những thông tin so sánh, thì doanh nghiệp cần phải trình bày tính chất của các điều chỉnh lẽ ra cần phải thực hiện đối với các thông tin số liệu mang tính so sánh. Chuẩn mực “Lỗi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán” đưa ra quy định về các điều chỉnh cần thực hiện đối với các thông tin mang tính so sánh trong trường hợp các thay đổi về chính sách kế toán được áp dụng cho các kỳ trước.

Ngoài các nguyên tắc cơ bản trên, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, kế toán doanh nghiệp cần quan tâm tới các yếu tố khác nhau như: kỳ lập báo cáo, phạm vi lập báo cáo, đơn vị tiền tệ dùng để lập báo cáo, trách nhiệm lập báo cáo, thời hạn lập và gửi báo cáo, nơi gửi báo cáo...

5.2. BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

5.2.1. Khái niệm, vai trò và sự cần thiết của báo cáo tài chính hợp nhất

Báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của một tập đoàn kinh tế với tư cách là một thực thể kinh doanh độc lập, không kể đến sự tồn tại riêng biệt về mặt pháp lý của các công ty mẹ, công ty con trong tập đoàn đó

Một hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất thường bao gồm 3 báo cáo:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất
- Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất
- Báo cáo lưu chuyển tiền hợp nhất

Báo cáo tài chính hợp nhất là một vấn đề phức tạp nhất của kế toán hiện đại. Để có thể nhìn nhận về báo cáo tài chính hợp nhất một cách xác thực và toàn diện, cần nắm được sự phát triển của mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh, với tư cách là đối tượng chủ yếu trong quá trình lập các báo cáo tài chính hợp nhất.

Gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế thị trường, sự gia tăng các liên kết kinh tế trong từng khu vực và trên thế giới, quy mô, tính chất, phạm vi hoạt động của các doanh nghiệp cũng ngày càng được mở rộng. Theo các quy luật phát triển tất yếu của kinh tế thị trường, sự tích lũy tư bản trong các doanh nghiệp và sự liên kết hình thành giữa các doanh nghiệp là không thể thiếu trong nền kinh tế mỗi quốc gia cũng như kinh tế thế giới. Quy mô doanh nghiệp phát triển ngày càng lớn, cơ cấu tổ chức và

hoạt động của các doanh nghiệp cũng phức tạp hơn, từ chỗ chỉ là một thực thể kinh doanh đơn lẻ, ngày nay, một công ty có thể là sự kết hợp của rất nhiều công ty khác, phạm vi hoạt động cũng vượt ra khỏi biên giới của một quốc gia.

Từ giữa thế kỉ 19, mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh đã chính thức hình thành và được thừa nhận cả về mặt pháp lí lẫn kinh tế là một mô hình kinh doanh tiên tiến, đóng góp rất lớn cho nền kinh tế các khu vực Bắc Mỹ, Châu Úc, Châu Âu. Sự hình thành các tập đoàn kinh tế và công ty mẹ con xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau, nhưng nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ các lợi thế của mô hình kinh doanh theo tập đoàn, đó là khả năng huy động vốn lớn, tận dụng tối đa ưu thế của loại hình công ty trách nhiệm hữu hạn, khả năng phân tán rủi ro trong kinh doanh, khả năng tận dụng lợi thế thương mại lẫn nhau trong cùng tập đoàn, khả năng giảm thiểu nghĩa vụ thuế... Mô hình đơn giản nhất của một tập đoàn hay một công ty mẹ bao gồm: một công ty mẹ và ít nhất 1 công ty con chịu sự kiểm soát của công ty mẹ.

Cùng với sự phát triển của thị trường chứng khoán tại các khu vực này, mô hình công ty mẹ - con, cũng ngày càng phát triển, cả về quy mô và hình thức tổ chức. Ngày nay, các công ty lớn có thể sở hữu (hoặc có quyền kiểm soát) đối với hàng trăm công ty con ở nhiều quốc gia khác nhau. Quan hệ giữa công ty mẹ với từng công ty con khác nhau có thể có sự khác biệt rất lớn, quan hệ giữa các công ty con với nhau cũng vậy.

Với sự liên kết chặt chẽ, đặc biệt về vốn đầu tư, tình hình kinh doanh của một công ty có thể ảnh hưởng rất lớn tới các công ty khác trong cùng tập đoàn hay ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh và sự tồn tại của cả tập đoàn. Chính vì vậy, tình hình kinh doanh của từng công ty cũng như cả tập đoàn cần được trình bày một cách đầy đủ cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Nhu cầu thông tin tài chính về tình hình kinh doanh của cả tập đoàn ngày càng trở nên cấp thiết.

Đầu thế kỉ 20, một số quốc gia có thị trường chứng khoán phát triển như Australia, America, Canada,... đều có quy định các tập đoàn kinh doanh cần lập báo cáo từng công ty riêng biệt, đặc biệt áp dụng với các tập đoàn muốn được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Yêu cầu này nhằm tránh tình trạng báo cáo tài chính lập cho cả tập đoàn có thể có những sai lệch hoặc hạn chế sự công khai thông tin, cho dù những sai lệch đó xuất phát từ những nguyên nhân khách quan. Tuy nhiên, một thời gian ngắn sau đó, quy định này đã có sự thay đổi, tập đoàn kinh tế có thể trình bày báo cáo tài chính dưới dạng:

- Báo cáo tài chính của từng công ty con riêng biệt
- Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn bao gồm tất cả công ty mẹ và tất cả các công ty con của nó

Hiện nay, ở hầu hết các quốc gia, việc một tập đoàn kinh tế phải lập báo cáo tài chính hợp nhất cho tất cả tập đoàn như một đơn vị độc lập là một quy định bắt buộc, kể cả đối với các tập đoàn chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập chủ yếu phục vụ nhu cầu thông tin của các cổ đông, các chủ nợ, nhà đầu tư hay các nhà cung cấp nguồn lực nói chung của công ty

mẹ. Các báo cáo này có nhiệm vụ trình bày một cách minh bạch các thông tin về tình hình huy động, sử dụng các nguồn lực của công ty con dưới sự kiểm soát của công ty mẹ.

Báo cáo tài chính hợp nhất đặt biệt có tác dụng đối với các cổ đông và các nhà đầu tư dài hạn vào công ty. Các cổ đông hiện tại hay tiềm tàng, các nhà đầu tư dài hạn luôn quan tâm tới báo cáo của cả tập đoàn hơn là báo cáo của một đơn vị cụ thể, bởi kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của một công ty con có thể ảnh hưởng tới tình hình kinh doanh thực tế cũng như danh tiếng của cả một tập đoàn lớn. Qua báo cáo hợp nhất, các nhà đầu tư dài hạn và cổ đông còn có thể đánh giá được tính hiệu quả và năng lực của bộ máy quản lý công ty mẹ, một trong những nhân tố quyết định khả năng sinh lợi của tập đoàn. Bên cạnh đó, các đối tượng này cũng dành sự quan tâm đánh kể tới sự ảnh hưởng từ hoạt động của các công ty con tới công ty mẹ và cả tập đoàn. Hơn nữa, về mặt pháp lý, mặc dù công ty mẹ và các công ty con là các thực thể kinh doanh độc lập, nhưng công ty mẹ thường phải chịu trách nhiệm trước chủ nợ của công ty con.

Đối với các công ty mẹ, báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn cũng có vai trò to lớn. Dựa trên các thông tin tài chính đã hợp nhất, công ty mẹ có khả năng đánh giá thực trạng của việc phân bổ nguồn lực, vốn trong tập đoàn, từ đó đưa ra các điều chỉnh hợp lý và kế hoạch phát triển của cả tập đoàn trong tương lai, cũng như đánh giá đúng về khả năng sinh lời, tính hình tài chính, nhu cầu vốn, nhu cầu về tiền của từng đơn vị thành viên cũng như của cả tập đoàn.

Ngoài ra, thông tin tài chính hợp nhất cũng thực sự cần thiết đối với nhiều đối tượng sử dụng thông tin khác như các nhà phân tích tài chính, tư vấn chứng khoán, cơ quan thuế, cơ quan thống kê...

Với vai trò to lớn và phạm vi sử dụng rộng rãi như vậy, thông tin trên báo cáo tài chính hợp nhất có thể ảnh hưởng tới lợi ích của nhiều đối tượng khác nhau, nên việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất cần phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán của từng quốc gia, để có thể đảm bảo các yêu cầu: trung thực, hợp lý, so sánh được, có thể hiểu được...

5.2.2. Hạn chế của báo cáo tài chính hợp nhất

Vai trò, tác dụng của báo cáo tài chính hợp nhất trong hệ thống thông tin kế toán cũng như trong quá trình ra quyết định đã được khẳng định. Tuy nhiên, các báo cáo tài chính hợp nhất cũng thể hiện nhiều hạn chế, để có thể sử dụng các thông tin hợp nhất một cách hiệu quả, đánh giá đúng được tình hình tài chính của tập đoàn kinh doanh, người sử dụng thông tin cần nắm bắt được một số hạn chế sau:

- Do kết quả kinh doanh là tính hình tài chính của từng công ty riêng biệt không được thể hiện trong báo cáo hợp nhất, nên người sử dụng thông tin có thể không thấy rõ được tình hình tài chính không tốt của một số công ty riêng lẻ, do đã được bù trừ bởi các công ty hoạt động tốt hơn

- Khi phân tích báo cáo tài chính hợp nhất, các tỉ suất được tính toán trên cơ sở tổng hợp nên kết quả tính toán không thể hiện tình hình kinh doanh của từng công ty riêng lẻ trong tập đoàn hay riêng công ty mẹ.

- Khi hợp nhất báo cáo, số dư một số tài khoản tương tự của các công ty riêng lẻ được cộng với nhau trong khi thực tế các số liệu này trong từng công ty chưa hẳn đã có thể so sánh được với nhau. Ví dụ như chu kỳ kinh doanh của các công ty con là khác nhau sẽ dẫn đến các khoản phải thu về mặt hình thức là có cùng giới hạn nhưng thực chất lại cần được xem xét khác nhau.

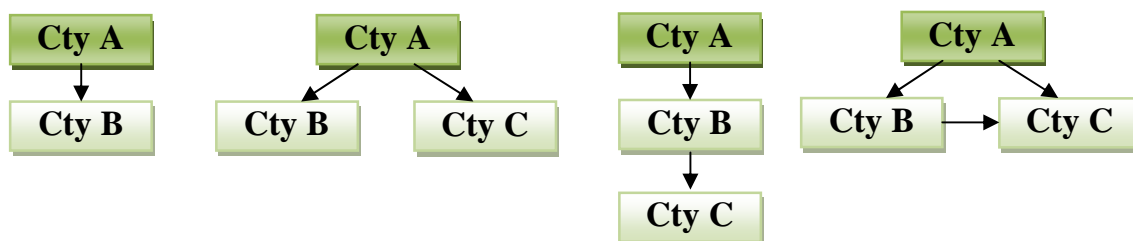
- Không phải số dư lợi nhuận tích lũy trên báo cáo hợp nhất sẽ được sử dụng để tính toán cổ tức phân phối cho cổ đông của công ty mẹ, do một phần trong số đó đại diện cho số lợi nhuận mà công ty mẹ được chia từ các công ty con. Mặt khác, giá trị tài sản trên báo cáo hợp nhất là tổng cộng tài sản có thể dùng để chia cổ tức cho cổ đông của công ty mẹ.

- Việc thuyết minh đầy đủ cho các chỉ tiêu, thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất nhằm đảm bảo yêu cầu trung thực, hợp lý và minh bạch có thể làm cho phần thuyết minh của báo cáo tài chính hợp nhất có dung lượng rất lớn.

5.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

5.2.3.1. Cơ cấu tổ chức tập đoàn, quan hệ giữa các công ty mẹ với các công ty con và giữa các công ty con với nhau

Khi thiết lập hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất, yếu tố về cơ cấu tổ chức tập đoàn với tư cách là đối tượng của báo cáo có ảnh hưởng khá lớn. Cơ cấu tổ chức tập đoàn thể hiện qua quan hệ giữa các công ty trong cùng tập đoàn đó. Mỗi quan hệ ngày càng trở nên phức tạp, các công ty mẹ không chỉ sở hữu vốn của một công ty con mà có thể sở hữu vốn và kiểm soát cùng lúc nhiều công ty con theo cách hình thức khác nhau. Bên cạnh đó, các công ty con lại cũng có thể sở hữu vốn hoặc kiểm soát lẫn nhau. Với mỗi cách thức tổ chức và quan hệ thiết lập giữa các công ty trong tập đoàn, việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất có thể được thực hiện theo một hướng khác nhau. Có thể minh họa về cách thức tổ chức tập đoàn và mối quan hệ giữa các công ty trong tập đoàn qua một vài mô hình sau đây:



5.2.3.2. Phạm vi hoạt động của tập đoàn – Phạm vi hợp nhất báo cáo

Đây cũng là yếu tố quan trọng cần được quan tâm thích đáng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Phạm vi hoạt động của tập đoàn thường gắn liền với quy mô tập đoàn và số lượng các công ty con trong tập đoàn. Vấn đề lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất sẽ trở nên phức tạp hơn rất nhiều nếu đối tượng

lập báo cáo hợp nhất là một tập đoàn có phạm vi hoạt động vượt ra ngoài phạm vi một quốc gia. Khi đó, nhiều vấn đề sẽ nảy sinh trong quá trình hợp nhất báo cáo tài chính như các vấn đề liên quan đến chuyển đổi đồng tiền, vấn đề về kỳ kế toán và chu kỳ kinh doanh, chính sách và phương pháp kế toán cũng như các vấn đề liên quan đến môi trường kinh doanh và môi trường pháp lý ở mỗi quốc gia mà tập đoàn đó hoạt động...

5.2.3.3. Các nhân tố khác

Ngoài các nhân tố cơ bản trên, việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất còn chịu sự ảnh hưởng khá nhiều của các nhân tố khác như: ảnh hưởng của các giao dịch và nguyên tắc hoạt động của thị trường chứng khoán tới các công ty, tập đoàn được niêm yết, ảnh hưởng của giá cổ phần mà công ty mẹ phải trả khi tiến hành thu mua cổ phần của công ty con để nắm quyền kiểm soát (việc hợp nhất báo cáo tài chính sẽ có sự khác biệt trong các trường hợp giá thu mua cổ phần bằng với mệnh giá cổ phần và trường hợp giá thu mua cổ phần cao hơn so với mệnh giá), ảnh hưởng của việc lựa chọn lý thuyết hợp nhất báo cáo (hiện đang tồn tại nhiều lý thuyết hay cách tiếp cận về hợp nhất báo cáo, vận dụng một lý thuyết hay một cách tiếp cận khác có thể mang lại kết quả thông tin khác nhau trên báo cáo tài chính hợp nhất)...

5.2.4. Nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất

5.2.4.1. Các nguyên tắc chung

Hợp nhất báo cáo tài chính không đơn giản là công việc cộng tất cả các chỉ tiêu giống nhau trên báo cáo tài chính của các công ty trong tập đoàn kinh doanh mà cần tuân theo các nguyên tắc, thủ tục, trình tự và kỹ thuật hợp nhất cụ thể. Nguyên tắc và phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính thường được quy định trong Chuẩn mực kế toán về báo cáo tài chính hợp nhất và các khoản đầu tư vào công ty con. Chuẩn mực này cũng đã được ban hành trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 25), có nội dung tương đối thống nhất với chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS 27). Trong đó, quy định các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

- Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải căn cứ vào báo cáo tài chính của tất cả công ty con ở trong nước và ngoài nước do công ty mẹ kiểm soát, ngoại trừ trường hợp quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời (do công ty con được mua chỉ với mục đích bán lại trong tương lai gần) hoặc trong trường hợp hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài, có ảnh hưởng đáng kể tới sự chuyển vó của công ty mẹ, để thực hiện hợp nhất Báo cáo tài chính.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát.

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

- Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp độc lập theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Trình bày báo cáo tài chính” và qui định của các chuẩn mực kế toán khác

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ có thể sở hữu công ty con, hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác).

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

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

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

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

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

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

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

Ví dụ: Công ty cổ phần X đầu tư vào công ty cổ phần Y 6 000 cổ phiếu/ 10 000 cổ phiếu phát hành của Công ty Y với giá trị của cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy cổ phần X nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần Y là:

$6 \text{ 000 cổ phiếu} / 10 \text{ 000 cổ phiếu} = 60\%$ (hoặc $6000 \text{ CP} \times 100 \text{ 000 đồng} / 10 \text{ 000 CP} \times 100 \text{ 000 đồng} = 60\%$).

Công ty cổ phần Y đầu tư vào Công ty TNHH Z tổng số vốn là 400 000 000 đồng/ 1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ). Công ty cổ phần X đầu tư tiếp vào Công ty TNHH Z 200 000 000 đồng/ 1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ)

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

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần X đối với Công ty TNHH Z là $200 \text{ 000 000 đồng} / 1 \text{ 000 000 000 đồng} = 20\%$.

Kế toán công ty

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần Y đối với Công ty TNHH Z là $400\,000\,000 / 1\,000\,000\,000 = 40\%$.

- Quyền kiểm soát trực tiếp của công ty cổ phần X đối với Công ty TNHH Z là $20\% + 40\% = 60\%$.

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

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

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

- Các nhà đầu tư khác thỏa thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;

- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thỏa thuận;

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

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

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

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

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

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

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

Ví dụ: Công ty TNHH D đầu tư vào Công Ty cổ phần E 4000 cổ phiếu/7 000 cổ phiếu phát hành của công ty cổ phần E với mệnh giá cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy công ty D nắm giữ quyền biểu quyết tại công ty con E là: 4 000 cổ

Kế toán công ty

phiếu/7 000 cổ phiếu = 57% (hoặc 4000 CP x 100 000 đồng/ 7 000 CP x 100 000 đồng = 57%).

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

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

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

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

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

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

Tỷ lệ (%) lợi ích của Tổng công ty JICO ở công ty TNHH HAN đầu tư gián tiếp (công ty con)	=	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty cổ phần PICO (công ty con đầu tư trực tiếp)	x	Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty TNHH HAN (công ty đầu tư gián tiếp)
22,11%	=	67%	x	33%

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

5.2.5. Bảng cân đối kế toán hợp nhất

(1) Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập trên cơ sở nhất các Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ và của các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục của Bảng cân đối kế toán không phải điều chỉnh thì được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Bảng cân đối kế toán hợp nhất;

- Đối với những khoảng mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh chính thích hợp quy định tại mục (3) dưới đây sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục này và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

(2) Các chỉ tiêu yếu phải điều chỉnh liên quan đến Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn gồm:

- Khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con;
- Lợi ích của cổ đông thiểu số;
- Các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn;
- Các khoảng lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.

(3) Nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

a) Điều chỉnh khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con

a1) Nguyên tắc điều chỉnh

Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ hoàn toàn trên báo cáo tài chính hợp nhất.

a2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm toàn bộ giá trị khoản mục “Đầu tư vào công ty con” của công ty mẹ và điều chỉnh giảm phần vốn đầu tư của chủ sở hữu mà từng công ty con nhận của công ty mẹ trong mục “Vốn đầu tư của chủ sở hữu” của công ty con

b) Điều chỉnh để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số

b1) Nguyên tắc điều chỉnh

- Phải xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài khoản thuần của công ty con hợp nhất, gồm:

+ Giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định phù hợp với Chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”.

Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số vốn chủ sở hữu của công ty con.

+ Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh, gồm phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần (lợi nhuận) sau thuế thu nhập doanh nghiệp của tập đoàn trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn và phần lợi ích trong biến động của chủ sở hữu của tập đoàn sau ngày hợp nhất kinh doanh;

- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần (lợi nhuận) sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ báo cáo được xác định trên cơ sở tỷ lệ vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với thu nhập sau thuế TNDN tại công ty con trong kỳ báo cáo.

- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với tổng giá trị các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái, quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận chưa phân phối của các đơn vị này.

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

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

b2) Bút toán điều chỉnh

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

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

Giảm khoản mục – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục – Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục – Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục – Lợi nhuận chưa phân phối

....

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

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

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

c1) Nguyên tắc điều chỉnh

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

c2) Bút toán điều chỉnh

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

Giảm khoản mục – Phải trả nội bộ

Giảm khoản mục – Phải thu nội bộ

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

d1) Nguyên tắc điều chỉnh

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

d2) Bút toán điều chỉnh

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

Giảm khoản mục – Lợi nhuận chưa phân phối

Giảm khoản mục – Hao mòn TSCĐ

Giảm khoản mục – Hàng tồn kho

Giảm khoản mục – TSCĐ hữu hình, hoặc

Giảm khoản mục – TSSCĐ vô hình

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

e1) Nguyên tắc điều chỉnh

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

e2) Bút toán điều chỉnh

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

Tăng khoản mục – Hàng tồn kho

Tăng khoản mục – TSCĐ hữu hình, hoặc

Tăng khoản mục – TSCĐ vô hình

Tăng khoản mục – Hao mòn TSCĐ

Tăng khoản mục – Lợi nhuận chưa phân phối

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

Kế toán công ty

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

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

Ví dụ: Lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất

I- Có tình hình số liệu sau liên quan đến thực hiện báo cáo tài chính của tập đoàn.

1- Tập đoàn NEC gồm 2 công ty (công ty mẹ A và công ty con B). Số liệu Bảng cân đối kế toán riêng của Công ty mẹ A và công ty con B như sau:

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

CÔNG TY MẸ A	
Chỉ tiêu	Số cuối năm (31/12/2013)
TÀI SẢN	
1-Phải thu khách hàng	1.200
2-Hàng tồn kho	5.150
3-TSCĐ hữu hình	14.000
4-Đầu tư vào công ty con B	35.000
5-Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000
Tổng cộng tài sản	70.350
NGUỒN VỐN	
1-Phải trả người bán	280
2-Phải trả dài hạn nội bộ	28.770
3-Vốn đầu tư CSH	40.600
4-Lợi nhuận chưa phân phối	700
Tổng cộng nguồn vốn	70.350

CÔNG TY CON B	
Chỉ tiêu	Số cuối năm (31/12/2013)
TÀI SẢN	
1-Phải thu khách hàng	1.270
2-Hàng tồn kho	6.570
3-TSCĐ hữu hình	27.500
4-Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	13.260
5-Đầu tư dài hạn khác	
Tổng cộng tài sản	48.600
NGUỒN VỐN	
1-Phải trả người bán	1.200
2-Phải trả dài hạn nội bộ	1.840
3-Vốn đầu tư CSH	45.000
4-Lợi nhuận chưa phân phối	560
Tổng cộng nguồn vốn	48.600

Kế toán công ty

2- Tình hình đầu tư vào công ty con B của công ty mẹ A như sau :

Công ty mẹ A đầu tư vào công ty con B 35.000 và nắm giữ 78% quyền biểu quyết.

Công ty mẹ A đầu tư vào Công ty liên kết C 150 000 cổ phiếu với mệnh giá (triệu đồng)/1 cổ phiếu, tổng trị giá đầu tư 15.000 (triệu đồng), chiếm 40% vốn cổ phiếu của công ty C nên công ty C là công ty liên kết của công ty mẹ A.

- Tình hình mua và sở hữu 150.000 cổ phiếu của công ty C trong 2004 như sau:

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Giá trị 150.000 cổ phiếu tại Công ty liên kết C tương ứng với các tài khoản sau		Giá trị hợp lý của tài sản mua	Chênh lệch	Số điều chỉnh trên Bảng CĐKT hợp nhất	Ghi chú Tiêu thức phân bổ chênh lệch (3)
Loại tài sản	Giá trị				
A	1	2	3=2-1	4=3/5	5
1-Hàng tồn kho	5.000	5.000	0		
2-TSCĐ -Phiếu kế toán	10.000	8.000	2.000	200 (3a)	10 năm
3-Lợi thế thương mại -Phiếu kế toán		2.000	2.000	100 (3b)	20 năm
Tổng số	15.000	15.000	0	300 (3)	

Giá trị đầu tư vào công ty liên kết C phải được điều chỉnh để phản ánh theo giá trị hợp lý lúc mua khi hợp nhất báo cáo tài chính. Bút toán điều chỉnh giảm vốn đầu tư vào công ty liên kết C với giá trị 300 (3) được thực hiện khi hợp nhất báo cáo tài chính.

3. Trong năm 2004 giữa 2 công ty mẹ A và công ty con B có một số nghiệp vụ kinh tế sau:

- 15/10 công ty (mẹ) A bán hàng cho công ty (con) B mặt hàng X giá vốn là 200 (cho 10 sản phẩm), giá bán 250, hiện mặt hàng X còn tồn kho tại công ty con B 50% số hàng đã mua của công ty mẹ A. Công ty con B đã thanh toán toàn bộ tiền hàng cho Công ty mẹ A.

Như vậy lãi nội bộ $250 - 200 = 50$ chỉ được ghi nhận 25 ($50 \times 50\%$) và phải điều chỉnh giảm lãi của tập đoàn của năm tài chính 2003.

II- Lập Bảng Cân đối kế toán hợp nhất của Công ty mẹ A

Căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của Công ty mẹ A, Công ty con B và tính hình đầu tư của công ty mẹ A, lập các bút toán điều chỉnh sau:

Kế toán công ty

- 1- Bút toán điều chỉnh vốn đầu tư của Công ty mẹ A vào công ty con B:
- Giảm khoản mục “Đầu tư vào công ty con”: 35.000 của công ty mẹ A
 - Giảm khoản mục “Nguồn vốn kinh doanh”: 35.000 của công ty con B.
- 2- Bút toán điều chỉnh lãi nội bộ đối với hàng hóa tiêu thụ nội bộ chưa thực hiện (50% hàng hóa Công ty mẹ A bán cho Công ty con B chưa được bán ra ngoài):
- Giảm khoản mục “Hàng tồn kho”: 25 của công ty con B
 - Giảm khoản mục “Lợi nhuận chưa phân phối”: 25 của công ty mẹ A.
- 3- Bút toán điều chỉnh ghi nhận vốn đầu tư liên kết của công ty mẹ theo giá trị hợp lý của tài sản mua theo phương pháp vốn chủ sở hữu:
- Tăng khoản mục “Vốn đầu tư vào công ty liên kết”: 300 của Công ty mẹ
 - Tăng khoản mục “Lợi nhuận chưa được phân phối”: 300 của công ty mẹ A
- Bảng tổng hợp kế quả hợp nhất Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ A và công ty con B ngày 31/12/2004

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ A		Cty con B		Bút toán đ/chỉnh		Bảng CĐKT hợp nhất	
	Tài sản	Nguồn vốn	Tài sản	Nguồn vốn	Tăng (+)	Giảm (-)	Tài sản	Nguồn vốn
TÀI SẢN								
1-Phải thu khách hàng	1.200		1.270				2.470	
2-Hàng tồn kho	5.150		6.570			25 (2)	11.695	
3-TSCĐ hữu hình	14.000		27.500				41.500	
4-Chi phí xây dựng cơ bản dở dang			13.260				13.260	
4-Đầu tư vào công ty con B	35.000					35.000 (1)	0	
5-Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000					300 (3)	14.700	
Tổng cộng tài sản	70.350		48.600			35.325	83.625	
NGUỒN VỐN								
1-Phải trả người bán		280		1.200				1.480
2-Phải trả dài hạn nội bộ		28.770		1.840				30.610
3-Vốn đầu tư CSH		40.600		45.000	(35.000) (1)			50.600

Kế toán công ty

4-Lợi nhuận chưa phân phối	700	560	(25) (2) (300) (3)			935
Tổng cộng nguồn vốn	70.350	48.600	35.325			83.625

5.2.6. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

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

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

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

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

- Doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi nội bộ tập đoàn;
- Lãi nội bộ chưa thực sự phát sinh;
- Lợi ích của cổ đông thiểu số;
- Chênh lệch thanh lý công ty con;
- Thuế thu nhập doanh nghiệp;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tăng khoản mục – Lợi ích của cổ đông thiểu số

Giảm khoản mục – Lợi nhuận sau thuế TNDN

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

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

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

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

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

h) Nếu công ty còn có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức lũy kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi lũy kế chưa thanh toán của công ty con phải trả cho dù đó đã được công bố hay chưa.

i) Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp

Bảng tổng hợp Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của công ty mẹ A và Công ty con B năm 2004.

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Cty mẹ A	Cty con B	Bút toán đ/chỉnh* (+,-)	Báo cáo KQKD hợp nhất
A	1	2	3	4
1-Doanh thu	1.000	1.500	(125) (1)	2.375
2-Giá vốn (+) chi phí QL& bán hàng	(900)	(1.420)	100 (2)	(2.220)
3-Tổng thu nhập chịu thuế	100	80	(25) (3)	155
4-Thuế TNDN phải nộp (28%)	(28)	(22,4)		(50,4)
5-Lợi nhuận sau thuế TNDN	72	57,6	(25) (4)	104,6

(* *Giải thích các bút toán điều chỉnh doanh thu nội bộ, giá vốn nội bộ, lãi nội bộ (ở cột 3 – bút toán điều chỉnh):*

Bút toán điều chỉnh giảm doanh thu nội bộ là 125 do công ty mẹ A bán cho công ty con B 250, nhưng đến cuối năm tài chính (31/12) số hàng hóa trên Công ty con B chỉ tiêu thụ được 50%, do vậy phải điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ của công ty mẹ là 50%: $250 \times 50\% = 125$ khi thực hiện hợp nhất doanh thu tiêu thụ của tập đoàn.

(2) Bút toán điều chỉnh giảm giá vốn nội bộ là 100 do phải điều chỉnh giảm giá vốn tiêu thụ nội bộ tương ứng với điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ là: $200 \times 50\% = 100$.

(3),(4) Bút toán điều chỉnh giảm thu nhập (lợi nhuận) chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp là 25:

Bút toán điều chỉnh này tương ứng với bút toán điều chỉnh ghi giảm khoản mục lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ và ghi giảm giá trị hàng tồn kho của công ty con về khoản lãi nội bộ chưa thực hiện ở thời điểm cuối năm tài chính (31/12) khi hợp nhất Bảng cân đối kế toán của tập đoàn do hàng tồn kho tiêu thụ từ công ty mẹ sang công ty con tính đến cuối năm tài chính mới tiêu thụ được 50%.

5.2.7. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con theo từng khoảng mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).

TÓM TẮT CHƯƠNG 5

1. Những vấn đề cơ bản về hệ thống báo cáo tài chính trong các công ty
2. Các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính trong các công ty
3. Khái niệm và vai trò của báo cáo tài chính hợp nhất
4. Các hạn chế và các nhân tố ảnh hưởng tới việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của các công ty
5. Các nguyên tắc và phương pháp lập, trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất cơ bản (bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất).

PHỤ LỤC 1
HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP
(Ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006)

Số TT	Số hiệu TK		Tên tài khoản	Ghi chú
	Cấp 1	Cấp 2		
1	2	3	4	5
			LOẠI TÀI KHOẢN 1 TÀI SẢN NGẮN HẠN	
01	111		Tiền mặt	
		1111	Tiền Việt Nam	
		1112	Ngoại tệ	
		1113	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
02	112		Tiền gửi ngân hàng	<i>Chi tiết theo từng ngân hàng</i>
		1121	Tiền Việt Nam	
		1122	Ngoại tệ	
		1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
03	113		Tiền đang chuyển	
		1131	Tiền Việt Nam	
		1132	Ngoại tệ	
04	121		Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	
		1211	Cổ phiếu	
		1212	Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu	
05	128		Đầu tư ngắn hạn khác	
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn	
		1288	Đầu tư ngắn hạn khác	
06	129		Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn	
07	131		Phải thu của khách hàng	<i>Chi tiết theo đối tượng</i>
08	133		Thuế GTGT được khấu trừ	
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ	
		1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
09	136		Phải thu nội bộ	
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	
		1368	Phải thu nội bộ khác	

10	138		Phải thu khác	
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý	
		1385	Phải thu về cổ phần hóa	
		1388	Phải thu khác	
11	139		Dự phòng phải thu khó đòi	
12	141		Tạm ứng	<i>Chi tiết theo đối tượng</i>
13	142		Chi phí trả trước ngắn hạn	
14	144		Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
15	151		Hàng mua đang đi đường	
16	152		Nguyên liệu, vật liệu	<i>Chi tiết theo yêu cầu quản lý</i>
17	153		Công cụ, dụng cụ	
18	154		Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	
19	155		Thành phẩm	
20	156		Hàng hóa	
		1561	Giá mua hàng hoá	
		1562	Chi phí thu mua hàng hoá	
		1567	Hàng hoá bất động sản	
21	157		Hàng gửi đi bán	
22	158		Hàng hóa kho bảo thuế	<i>Đơn vị có XNK được lập kho bảo thuế</i>
23	159		Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
24	161		Chi sự nghiệp	
		1611	Chi sự nghiệp năm trước	
		1612	Chi sự nghiệp năm nay	
			LOẠI TÀI KHOẢN 2 TÀI SẢN DÀI HẠN	
25	211		Tài sản cố định hữu hình	
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc	
		2112	Máy móc, thiết bị	
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý	

Kế toán công ty

		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm	
		2118	TSCĐ khác	
26	212		Tài sản cố định thuê tài chính	
27	213		Tài sản cố định vô hình	
		2131	Quyền sử dụng đất	
		2132	Quyền phát hành	
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế	
		2134	Nhãn hiệu hàng hoá	
		2135	Phần mềm máy vi tính	
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền	
		2138	TSCĐ vô hình khác	
28	214		Hao mòn TSCĐ	
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình	
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư	
29	217		Bất động sản đầu tư	
30	221		Đầu tư vào công ty con	
31	222		Vốn góp liên doanh	
32	223		Đầu tư vào công ty liên kết	
33	228		Đầu tư dài hạn khác	
		2281	Cổ phiếu	
		2282	Trái phiếu	
		2288	Đầu tư dài hạn khác	
34	229		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
35	241		Xây dựng cơ bản dở dang	
		2411	Mua sắm TSCĐ	
		2412	Xây dựng cơ bản	
		2413	Sửa chữa lớn TSCĐ	
36	242		Chi phí trả trước dài hạn	
37	243		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	
38	244		Ký quỹ, ký cược dài hạn	
			LOẠI TÀI KHOẢN 3 NỢ PHẢI TRẢ	
39	311		Vay ngắn hạn	
40	315		Nợ dài hạn đến hạn trả	

41	331		Phải trả cho người bán	<i>Chi tiết theo đối tượng</i>
42	333		Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
		3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp	
		33311	Thuế GTGT đầu ra	
		33312	Thuế GTGT hàng nhập khẩu	
		3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt	
		3333	Thuế xuất, nhập khẩu	
		3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp	
		3335	Thuế thu nhập cá nhân	
		3336	Thuế tài nguyên	
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3338	Các loại thuế khác	
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
43	334		Phải trả người lao động	
		3341	Phải trả công nhân viên	
		3348	Phải trả người lao động khác	
44	335		Chi phí phải trả	
45	336		Phải trả nội bộ	
46	337		Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	<i>DN xây lắp có thanh toán theo tiến độ kế hoạch</i>
47	338		Phải trả, phải nộp khác	
		3381	Tài sản thừa chờ giải quyết	
		3382	Kinh phí công đoàn	
		3383	Bảo hiểm xã hội	
		3384	Bảo hiểm y tế	
		3385	Phải trả về cổ phần hoá	
		3386	Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
		3387	Doanh thu chưa thực hiện	
		3388	Phải trả, phải nộp khác	
48	341		Vay dài hạn	
49	342		Nợ dài hạn	
50	343		Trái phiếu phát hành	
		3431	Mệnh giá trái phiếu	
		3432	Chiết khấu trái phiếu	

		3433	Phụ trội trái phiếu	
51	344		Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	
52	347		Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	
53	351		Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm	
54	352		Dự phòng phải trả	
			LOẠI TÀI KHOẢN 4 VỐN CHỦ SỞ HỮU	
55	411		Nguồn vốn kinh doanh	
		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	<i>Công ty cổ phần</i>
		4118	Vốn khác	
56	412		Chênh lệch đánh giá lại tài sản	
57	413		Chênh lệch tỷ giá hối đoái	
		4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính	
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XDCB	
58	414		Quỹ đầu tư phát triển	
59	415		Quỹ dự phòng tài chính	
60	418		Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	
61	419		Cổ phiếu quỹ	<i>Công ty cổ phần</i>
62	421		Lợi nhuận chưa phân phối	
		4211	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước	
		4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm nay	
63	431		Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
		4311	Quỹ khen thưởng	
		4312	Quỹ phúc lợi	
		4313	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ	
64	441		Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	<i>Áp dụng cho doanh nghiệp nhà nước</i>

65	461		Nguồn kinh phí sự nghiệp	<i>Dùng cho các công ty, Tổng công ty có nguồn kinh phí</i>
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	
66	466		Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	
LOẠI TÀI KHOẢN 5 DOANH THU				
67	511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	<i>Chi tiết theo yêu cầu quản lý</i>
		5111	Doanh thu bán hàng hoá	
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm	
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
		5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá	
		5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư	
68	512		Doanh thu nội bộ	<i>Áp dụng khi có bán hàng nội bộ</i>
		5121	Doanh thu bán hàng hoá	
		5122	Doanh thu bán các thành phẩm	
		5123	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
69	515		Doanh thu hoạt động tài chính	
70	521		Chiết khấu thương mại	
71	531		Hàng bán bị trả lại	
72	532		Giảm giá hàng bán	
LOẠI TÀI KHOẢN 6 CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH				
73	611		Mua hàng	<i>Áp dụng cho phương pháp</i>

Kế toán công ty

				<i>kiểm kê định kỳ</i>
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu	
		6112	Mua hàng hoá	
74	621		Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	
75	622		Chi phí nhân công trực tiếp	
76	623		Chi phí sử dụng máy thi công	<i>Áp dụng cho đơn vị xây lắp</i>
		6231	Chi phí nhân công	
		6232	Chi phí vật liệu	
		6233	Chi phí dụng cụ sản xuất	
		6234	Chi phí khấu hao máy thi công	
		6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6238	Chi phí bằng tiền khác	
77	627		Chi phí sản xuất chung	
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng	
		6272	Chi phí vật liệu	
		6273	Chi phí dụng cụ sản xuất	
		6274	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6278	Chi phí bằng tiền khác	
78	631		Giá thành sản xuất	<i>Áp dụng cho phương pháp</i>
				<i>kiểm kê định kỳ</i>
79	632		Giá vốn hàng bán	
80	635		Chi phí tài chính	
81	641		Chi phí bán hàng	
		6411	Chi phí nhân viên	
		6412	Chi phí vật liệu, bao bì	
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng	
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6415	Chi phí bảo hành	
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6418	Chi phí bằng tiền khác	
82	642		Chi phí quản lý doanh nghiệp	

Kế toán công ty

		6421	Chi phí nhân viên quản lý	
		6422	Chi phí vật liệu quản lý	
		6423	Chi phí đồ dùng văn phòng	
		6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6425	Thuế, phí và lệ phí	
		6426	Chi phí dự phòng	
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6428	Chi phí bằng tiền khác	
			LOẠI TÀI KHOẢN 7 THU NHẬP KHÁC	
83	711		Thu nhập khác	<i>Chi tiết theo hoạt động</i>
			LOẠI TÀI KHOẢN 8 CHI PHÍ KHÁC	
84	811		Chi phí khác	<i>Chi tiết theo hoạt động</i>
85	821		Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành	
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	
			LOẠI TÀI KHOẢN 9 XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	
86	911		Xác định kết quả kinh doanh	
			LOẠI TÀI KHOẢN 0 TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG	
	001		Tài sản thuê ngoài	
	002		Vật tư, hàng nhận giữ hộ, nhận gia công	<i>Chi tiết theo yêu cầu quản lý</i>
	003		Hàng nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược	
	004		Nợ khó đòi đã xử lý	
	007		Ngoại tệ các loại	
	008		Dự toán chi sự nghiệp, dự án	

PHỤ LỤC 2

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA

(Ban hành theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006)

Số TT	Số hiệu TK			Tên tài khoản	Ghi chú
	Cấp 1	Cấp 2	Cấp 3		
1	2	3	4	5	6
				LOẠI TÀI KHOẢN 1 TÀI SẢN NGẮN HẠN	
1	111			Tiền mặt	
		1111		Tiền Việt Nam	
		1112		Ngoại tệ	
		1113		Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
2	112			Tiền gửi Ngân hàng	Chi tiết theo
		1121		Tiền Việt Nam	từng ngân hàng
		1122		Ngoại tệ	
		1123		Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
3	121			Đầu tư tài chính ngắn hạn	
4	131			Phải thu của khách hàng	Chi tiết theo từng khách hàng
5	133			Thuế GTGT được khấu trừ	
		1331		Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ	
		1332		Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
6	138			Phải thu khác	
		1381		Tài sản thiếu chờ xử lý	
		1388		Phải thu khác	
7	141			Tạm ứng	Chi tiết theo đối tượng
8	142			Chi phí trả trước ngắn hạn	
9	152			Nguyên liệu, vật liệu	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
10	153			Công cụ, dụng cụ	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
11	154			Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
12	155			Thành phẩm	Chi tiết theo yêu cầu quản lý

13	156			Hàng hoá	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
14	157			Hàng gửi đi bán	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
15	159			Các khoản dự phòng	
		1591		Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính ngắn hạn	
		1592		Dự phòng phải thu khó đòi	
		1593		Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
				LOẠI TÀI KHOẢN 2 TÀI SẢN DÀI HẠN	
16	211			Tài sản cố định	
		2111		TSCĐ hữu hình	
		2112		TSCĐ thuê tài chính	
		2113		TSCĐ vô hình	
17	214			Hao mòn TSCĐ	
		2141		Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142		Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143		Hao mòn TSCĐ vô hình	
		2147		Hao mòn bất động sản đầu tư	
18	217			Bất động sản đầu tư	
19	221			Đầu tư tài chính dài hạn	
		2212		Vốn góp liên doanh	
		2213		Đầu tư vào công ty liên kết	
		2218		Đầu tư tài chính dài hạn khác	
20	229			Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn	
21	241			Xây dựng cơ bản dở dang	
		2411		Mua sắm TSCĐ	
		2412		Xây dựng cơ bản dở dang	
		2413		Sửa chữa lớn TSCĐ	
22	242			Chi phí trả trước dài hạn	
23	244			Ký quỹ, ký cược dài hạn	
				LOẠI TÀI KHOẢN 3 NỢ PHẢI TRẢ	
24	311			Vay ngắn hạn	
25	315			Nợ dài hạn đến hạn trả	

Kế toán công ty

26	331			Phải trả cho người bán	Chi tiết theo đối tượng
27	333			Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
		3331		Thuế giá trị gia tăng phải nộp	
			33311	<i>Thuế GTGT đầu ra</i>	
			33312	<i>Thuế GTGT hàng nhập khẩu</i>	
		3332		Thuế tiêu thụ đặc biệt	
		3333		Thuế xuất, nhập khẩu	
		3334		Thuế thu nhập doanh nghiệp	
		3335		Thuế thu nhập cá nhân	
		3336		Thuế tài nguyên	
		3337		Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3338		Các loại thuế khác	
		3339		Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
28	334			Phải trả người lao động	
29	335			Chi phí phải trả	
30	338			Phải trả, phải nộp khác	
		3381		Tài sản thừa chờ giải quyết	
		3382		Kinh phí công đoàn	
		3383		Bảo hiểm xã hội	
		3384		Bảo hiểm y tế	
		3386		Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
		3387		Doanh thu chưa thực hiện	
		3388		Phải trả, phải nộp khác	
31	341			Vay, nợ dài hạn	
		3411		Vay dài hạn	
		3412		Nợ dài hạn	
		3413		Trái phiếu phát hành	
			34131	Mệnh giá trái phiếu	
			34132	Chiết khấu trái phiếu	
			34133	Phụ trội trái phiếu	
		3414		Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	
32	351			Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm	
33	352			Dự phòng phải trả	
				LOẠI TÀI KHOẢN 4 VỐN CHỦ SỞ HỮU	
34	411			Nguồn vốn kinh doanh	

		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	(Công ty cổ phần)
		4118	Vốn khác	
35	413		Chênh lệch tỷ giá hối đoái	
36	418		Các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu	
37	419		Cổ phiếu quỹ	(Công ty cổ phần)
38	421		Lợi nhuận chưa phân phối	
		4211	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước	
		4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm nay	
39	431		Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
		4311	Quỹ khen thưởng	
		4312	Quỹ phúc lợi	
			LOẠI TÀI KHOẢN 5 DOANH THU	
40	511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	
		5111	Doanh thu bán hàng hoá	
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
		5118	Doanh thu khác	
41	515		Doanh thu hoạt động tài chính	
42	521		Các khoản giảm trừ doanh thu	
		5211	Chiết khấu thương mại	
		5212	Hàng bán bị trả lại	
		5213	Giảm giá hàng bán	
			LOẠI TÀI KHOẢN 6 CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH	
43	611		Mua hàng	Áp dụng cho PP kiểm kê định kỳ
44	631		Giá thành sản xuất	Áp dụng cho PP kiểm kê định kỳ
45	632		Giá vốn hàng bán	
46	635		Chi phí tài chính	
47	642		Chi phí quản lý kinh doanh	

Kế toán công ty

		6421		Chi phí bán hàng	
		6422		Chi phí quản lý doanh nghiệp	
				LOẠI TÀI KHOẢN 7 THU NHẬP KHÁC	
48	711			Thu nhập khác	Chi tiết theo hoạt động
				LOẠI TÀI KHOẢN 8 CHI PHÍ KHÁC	
49	811			Chi phí khác	Chi tiết theo hoạt động
50	821			Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	
				LOẠI TÀI KHOẢN 9 XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	
51	911			Xác định kết quả kinh doanh	
				LOẠI TÀI KHOẢN 0 TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG	
1	1			Tài sản thuê ngoài	
2	2			Vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công	Chi tiết theo yêu
3	3			Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược	cầu quản lý
4	4			Nợ khó đòi đã xử lý	
5	7			Ngoại tệ các loại	

PHỤ LỤC 3
DANH MỤC TÀI LIỆU
VÀ CÁC VĂN BẢN PHÁP QUY CÓ LIÊN QUAN

Giáo trình kế toán công ty, Trường ĐH kinh tế Quốc Dân, NXB Đại học kinh tế quốc dân, PGS.TS. Nguyễn Thị Đông-2006, 223 trang.

Luật Doanh nghiệp - số 60/2005/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2005

Luật Doanh nghiệp nhà nước số 14/2003/QH11

Luật Hợp tác xã - ngày 26 tháng 11 năm 2003

Luật Phá sản doanh nghiệp - Số 21/2004/QH11 ngày 15 tháng 6 năm 2004

Luật Đầu tư – Số 59/2005/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2005

Nghị định số 02/2000/NĐ-CP ngày 03 tháng 02 năm 2000 về đăng ký kinh doanh

Nghị định số 03/2000/NĐ-CP ngày 03 tháng 02 năm 2000 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Doanh nghiệp

Nghị định 125/2004/NĐ-CP của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 03/2000/NĐ-CP ngày 3/2/2000 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Doanh nghiệp

Nghị định số 50/CP ngày 28 tháng 8 năm 1996 về thành lập, tổ chức lại, giải thể và phá sản doanh nghiệp nhà nước

Nghị định 180/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc thành lập mới, tổ chức lại và giải thể công ty nhà nước

Nghị định số 59/CP ngày 3 tháng 10 năm 1996 ban hành quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp nhà nước

Nghị định số 92/Cp ngày 19 tháng 12 năm 1995 về giải quyết quyền lợi của người lao động ở doanh nghiệp bị tuyên bố phá sản

Nghị định số 109/2004/NĐ-CP ngày 2 tháng 4 năm 2004 về đăng ký kinh doanh

Nghị định số 177/2004/NĐ-CP ngày 12 tháng 10 năm 2004 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Hợp tác xã năm 2003

Nghị định số 187/2004/NĐ-CP ngày 16 tháng 11 năm 2004 về việc chuyển công ty nhà nước thành công ty cổ phần

Nghị định số 48/1998/NĐ-CP ngày 11 tháng 7 năm 1998 của Chính phủ về chứng khoán và thị trường chứng khoán

Nghị định số 64/2002/NĐ-CP ngày 19 tháng 6 năm 2002 của Chính phủ về chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần.

Nghị định số 128/NĐ-CP của Chính phủ, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán áp dụng cho lĩnh vực kế toán nhà nước.

Nghị định số 129/NĐ-CP của Chính phủ, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh.

Nghị định 145/2005/NĐ-CP của Chính phủ về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 63/2001/NĐ-CP ngày 14/9/2005 của Chính phủ về chuyển đổi doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên.

Nghị định 132/2005/NĐ-CP của Chính phủ về thực hiện các quyền và nghĩa vụ của chủ sở hữu nhà nước đối với công ty nhà nước.

Nghị định 80/2005/NĐ-CP của Chính phủ về giao, bán, khoán kinh doanh, cho thuê công ty nhà nước.

Nghị quyết 03/2005/NQ-HĐTP của Hội đồng thẩm phán Tòa án nhân dân tối cao về việc hướng dẫn thi hành một số quy định của Luật phá sản.

Nghị định 206/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc quy định quản lý lao động, tiền lương và thu nhập trong các công ty nhà nước

Nghị định 199/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc ban hành Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác

Nghị định 153/2004/NĐ-CP của Chính phủ về tổ chức, quản lý tổng công ty nhà nước và chuyển đổi tổng công ty nhà nước, công ty nhà nước độc lập theo mô hình công ty mẹ - công ty con

Nghị định số 24/ 2000/NĐ-CP ngày 31 tháng 7 năm 2000 của Chính phủ hướng dẫn thi hành Luật Đầu tư nước ngoài

Nghị định số 42/CP ngày 8/7/1995 .của Chính phủ về Quy chế hành nghề tư vấn pháp luật của Tổ chức luật sư nước ngoài tại Việt Nam.

Thông tư số 73/2003/TT-BTC hướng dẫn quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong doanh nghiệp Việt Nam.

Thông tư số 01/1998/TT-UBCK ngày 13 tháng 10 năm 1998 của uỷ ban chứng khoán Nhà nước hướng dẫn Nghị định số 48/1998/NĐ- CP ngày 11-7-1998 về phát hành cổ phiếu, trái phiếu ra công chúng.

Thông tư số 25TC/TCDN ngày 15 tháng 5 năm 1997 của Bộ Tài chính hướng dẫn trình tự, thủ tục và nguyên tắc xử lý tài chính khi giải thể doanh nghiệp Nhà nước.

Thông tư 04/2005/TT-BKH của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về việc hướng dẫn trình tự, thủ tục thành lập mới, tổ chức lại, đăng ký kinh doanh và giải thể công ty nhà nước.

Thông tư số 80/2002/TT-BTC ngày 12 tháng 9 năm 2002 của Bộ Tài chính về hướng dẫn bảo lãnh phát hành và đấu giá bán cổ phần ra bên ngoài của các doanh nghiệp Nhà nước thực hiện cổ phần hoá.

Thông tư số 94/2002/TT-BTC ngày 21 tháng 10 năm 2002 của Bộ Tài chính về hướng dẫn xác định chỉ tiêu vốn nhà nước và thu nộp ngân sách để phân loại doanh nghiệp theo Quyết định số 58/2002/QĐ-TTg ngày 26 tháng 4 năm 2002 của Thủ tướng Chính phủ.

Thông tư số 19/2003/TT-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2003 của Bộ Tài chính về Hướng dẫn điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ và quản lý cổ phiếu quỹ trong công ty cổ phần.

Thông tư 03/2005/TT-BKH của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về việc hướng dẫn về nội dung và quy trình xây dựng Điều lệ Tổng công ty do Nhà nước quyết định đầu tư và thành lập và Điều lệ công ty mẹ trong mô hình công ty mẹ - công ty con.

Thông tư 43/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn xử lý lỗ phát sinh từ thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp đến thời điểm doanh nghiệp nhà nước chính thức chuyển thành công ty cổ phần.

Thông tư 42/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn giám sát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp nhà nước.

Thông tư số 76/2002/TT-BTC ngày 09/09/2002 của Bộ Tài chính hướng dẫn những vấn đề về tài chính khi chuyển DNNN thành Công ty cổ phần.

Thông tư số 40/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán khi chuyển doanh nghiệp nhà nước thành công ty cổ phần.

Thông tư số 55/2002/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam áp dụng cho các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam.

Thông tư số 86/2003/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn mẫu tờ cổ phiếu và sổ chứng nhận cổ đông trong các công ty cổ phần.

Thông tư liên tịch số 48/2002/TTLT-BTC-BNNPTNT ngày 28/05/2002 về hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với HTX nông nghiệp.

Thông tư số 89/2002/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Thông tư số 105/2003/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Thông tư số 23/2005/TT-BTC của Bộ Tài chính, ngày 30 tháng 03 năm 2005, về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Quyết định số 36/2003/QĐ-TTg ngày 11/3/2003 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành Quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong doanh nghiệp Việt Nam.

Quyết định số 528-QĐ/BT ngày 13 tháng 6 năm 1995 của Bộ trưởng Bộ Tư pháp về quy chế làm việc của tổ quản lý tài sản và tổ thanh toán tài sản.

Quyết định số 58/2002/QĐ-TTg ngày 26 tháng 4 năm 2002 của Thủ tướng Chính phủ ban hành tiêu chí, danh mục phân loại doanh nghiệp nhà nước và Tổng công ty Nhà nước.

Quyết định 151/2005/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc thành lập Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn nhà nước.

Quyết định 152/2005/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn nhà nước.

Quyết định 155/2004/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về ban hành tiêu chí, danh mục phân loại công ty nhà nước và công ty thành viên hạch toán độc lập thuộc tổng công ty nhà nước.

Quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp.

Quyết định số 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Quyết định số 144/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 của Bộ Tài chính về việc sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 về việc ban hành chế độ báo cáo tài chính.

Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1).

Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2).

Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3).

Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 4).

Công văn 2926/TC/TCT của Bộ Tài chính về việc chứng từ, thuế đối với sản phẩm dịch vụ chuyển, góp vốn của doanh nghiệp.

MỤC LỤC

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ CÁC LOẠI HÌNH CÔNG TY VÀ KẾ TOÁN CÔNG TY	2
1.1.1 Sự ra đời và phát triển của các công ty	2
<i>1.1.1.1. Khái niệm chung về công ty</i>	<i>2</i>
<i>1.1.1.2. Sự hình thành và phát triển các công ty trên thế giới</i>	<i>3</i>
1.1.2. Phân loại công ty, đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty có ảnh hưởng đến hạch toán kế toán.	4
<i>1.1.2.1 Phân loại công ty theo cơ sở thành lập, hoạt động và ra quyết định kinh doanh</i>	<i>5</i>
<i>1.1.2.2. Phân loại công ty theo trách nhiệm của chủ sở hữu đối với các khoản nợ phải trả của công ty</i>	<i>8</i>
<i>1.1.2.3. Phân loại công ty theo quy mô công ty</i>	<i>8</i>
<i>1.1.2.4. Phân loại công ty theo quan hệ giữa các công ty về vốn và cơ cấu tổ chức</i>	<i>9</i>
1.1.3. Các loại hình công ty theo pháp luật Việt Nam	10
<i>1.1.3.1. Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên</i>	<i>11</i>
<i>1.1.3.2. Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên</i>	<i>11</i>
<i>1.1.3.3. Công ty cổ phần</i>	<i>12</i>
<i>1.1.3.4. Công ty hợp danh</i>	<i>12</i>
<i>1.1.3.5. Công ty tư nhân (doanh nghiệp tư nhân)</i>	<i>13</i>
<i>1.1.3.6. Công ty liên doanh</i>	<i>14</i>
<i>1.1.3.7. Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài</i>	<i>15</i>
<i>1.1.3.8. Hợp tác xã</i>	<i>15</i>
<i>1.1.3.9. Doanh nghiệp Nhà nước</i>	<i>15</i>
<i>1.1.3.10. Các loại hình doanh nghiệp khác</i>	<i>16</i>
1.2. KHÁI NIỆM, VAI TRÒ VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CÔNG TY	16
1.2.1. Khái niệm và đối tượng nghiên cứu của kế toán công ty	16
1.2.2. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán công ty	17
<i>1.2.2.1. Vai trò của kế toán công ty</i>	<i>17</i>
<i>1.2.2.2. Nhiệm vụ của kế toán công ty</i>	<i>18</i>
1.2.3. Chế độ kế toán công ty	18

TÓM TẮT CHƯƠNG 1	19
CHƯƠNG 2: KẾ TOÁN THÀNH LẬP CÔNG TY	20
2.1. CÁC QUY ĐỊNH KINH TẾ - PHÁP LÝ CHUNG VỀ THÀNH LẬP CÔNG TY	20
2.1.1. Quy trình thành lập công ty	20
2.1.2. Thủ tục thành lập doanh nghiệp	22
2.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ THÀNH LẬP CÔNG TY	23
2.3. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY HỢP DANH	27
2.3.1. Tài khoản sử dụng	27
2.3.2. Phương pháp kế toán	27
2.4. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN	28
2.4.1. Tài khoản sử dụng	28
2.4.2. Phương pháp hạch toán	29
2.5. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY CỔ PHẦN	32
2.5.1. Các khái niệm	32
2.5.2. Tài khoản sử dụng	35
TÓM TẮC CHƯƠNG 2	36
CHƯƠNG 3: KẾ TOÁN CÔNG TY CỔ PHẦN	37
3.1. KẾ TOÁN PHÁT HÀNH CỔ PHIẾU	37
3.1.1. Kế toán phát hành lần đầu	37
3.1.2. Cổ phần bị thu hồi và tái phát hành	42
3.1.3. Phát hành qua tổ chức bao tiêu (bảo lãnh)	44
3.2. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG VỐN TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN	45
3.2.1. Kế toán tăng vốn trong công ty cổ phần	45
3.2.1.1. Kế toán tăng vốn bằng cách gọi thêm vốn góp của cổ đông hiện có	45
3.2.1.2. Kế toán tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu bổ sung	46
3.2.1.3. Kế toán tăng vốn do điều chuyển từ các nguồn vốn chủ sở hữu khác	47
3.2.1.4. Kế toán tăng vốn bằng cách chuyển đổi trái phiếu đã phát hành thành cổ phần	48

3.2.1.5. Kế toán tăng vốn do trả cổ tức bằng cổ phiếu	49
3.2.2. Kế toán giảm vốn trong công ty cổ phần	49
3.2.2.1. Kế toán giảm vốn để làm lành mạnh hoá tình hình tài chính	49
3.2.2.2. Kế toán giảm vốn do mua lại cổ phần của cổ đông	49
3.2.3. Kế toán tách, gộp cổ phiếu (cổ phần)	53
3.2.4. Kế toán chia cổ tức	54
3.2.4.1. Các vấn đề chung về chia cổ tức trong công ty cổ phần	54
3.2.4.2. Kế toán chia cổ tức	59
3.3. KẾ TOÁN TỔ CHỨC LẠI VÀ GIẢI THỂ CÔNG TY	60
3.3.1 Kế toán chia công ty	60
3.3.1.1. Những vấn đề chung về chia công ty	60
3.3.1.2. Kế toán công ty bị chia	62
3.3.1.3. Kế toán công ty được chia	63
3.3.2. Kế toán hợp nhất công ty	66
3.3.2.1. Những vấn đề chung về hợp nhất công ty	66
3.3.2.2. Kế toán tại công ty bị hợp nhất	67
3.3.3 Kế toán sáp nhập công ty	68
3.3.3.1. Những vấn đề chung về sáp nhập công ty	68
3.3.3.2. Kế toán tại công ty bị sáp nhập	68
3.3.3.3. Kế toán tại công ty nhận sáp nhập	69
3.3.4. Kế toán giải thể công ty	69
3.3.4.1. Thủ tục giải thể công ty	69
3.3.4.2. Phương pháp hạch toán giải thể công ty	70
TÁM TẮC CHƯƠNG 3	72
CHƯƠNG 4: KẾ TOÁN PHÁT HÀNH VÀ THANH TOÁN TRÁI PHIẾU TRONG CÁC CÔNG TY	73
4.1 CÁC VẤN ĐỀ CHUNG VỀ TRÁI PHIẾU	73
4.1.1. Các loại trái phiếu	73
4.1.2. Ưu nhược điểm của đầu tư và phát hành trái phiếu	74
4.1.3. Giá phát hành trái phiếu	75
4.2 KẾ TOÁN PHÁT HÀNH TRÁI PHIẾU	77

4.2.1 Tài khoản sử dụng	77
4.2.2. Hạch toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá	78
4.2.3. Kế toán phát hành trái phiếu cao hơn mệnh giá (có phụ trội)	80
4.2.4. Phát hành trái phiếu có chiết khấu	82
4.3. CHUYỂN ĐỔI TRÁI PHIẾU THÀNH CỔ PHIẾU	85
TÓM TẮC CHƯƠNG 4	87
CHƯƠNG 5: BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY	88
5.1. TỔNG QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY	88
5.1.1. Khái niệm và mục tiêu của báo cáo tài chính	88
5.1.2. Các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính	89
5.1.3. Phân loại báo cáo tài chính	90
<i>5.1.3.1. Phân loại báo cáo theo nội dung kinh tế</i>	<i>90</i>
<i>5.1.3.2. Phân loại theo phạm vi lập báo cáo</i>	<i>90</i>
<i>5.1.3.3. Phân loại theo đặc tính pháp lý của báo cáo</i>	<i>91</i>
5.1.4. Nguyên tắc lập báo cáo tài chính	91
<i>5.1.4.1. Nguyên tắc hoạt động liên tục</i>	<i>91</i>
<i>5.1.4.2. Nguyên tắc Cơ sở dồn tích</i>	<i>92</i>
<i>5.1.4.3. Nguyên tắc Nhất quán</i>	<i>92</i>
<i>5.1.4.4. Nguyên tắc trọng yếu và tập hợp</i>	<i>92</i>
<i>5.1.4.5. Nguyên tắc Bù trừ</i>	<i>93</i>
<i>5.1.4.6. Nguyên tắc có thể so sánh được</i>	<i>93</i>
5.2. BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT	94
5.2.1. Khái niệm, vai trò và sự cần thiết của báo cáo tài chính hợp nhất	94
5.2.2. Hạn chế của báo cáo tài chính hợp nhất	96
5.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất	97
<i>5.2.3.1. Cơ cấu tổ chức tập đoàn, quan hệ giữa các công ty mẹ với các công ty con và giữa các công ty con với nhau</i>	<i>97</i>
<i>5.2.3.2. Phạm vi hoạt động của tập đoàn – Phạm vi hợp nhất báo cáo</i>	<i>97</i>
<i>5.2.3.3. Các nhân tố khác</i>	<i>98</i>
5.2.4. Nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất	98
<i>5.2.4.1. Các nguyên tắc chung</i>	<i>98</i>

5.2.4.2. xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con	99
5.2.5. Bảng cân đối kế toán hợp nhất	102
5.2.6. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất	110
5.2.7. Báo cáo lưu chuyển tiền hợp nhất	113
TÓM TẮC CHƯƠNG 5	113
PHỤ LỤC 1: HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP THEO QĐ 15	113
PHỤ LỤC 2: HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP THEO QĐ 48	122
PHỤ LỤC 3: DANH MỤC TÀI LIỆU VÀ CÁC VĂN BẢN PHÁP QUY CÓ LIÊN QUAN	127