

Chuẩn mục số 08

Thông tin tài chính về
những khoản vốn góp liên doanh
(Ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC
ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mục này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán về các khoản vốn góp liên doanh, gồm: Các hình thức liên doanh, báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh làm cơ sở cho việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính của các bên góp vốn liên doanh.

02. Chuẩn mục này áp dụng cho kế toán những khoản vốn góp liên doanh, gồm: Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát; Tài sản được đồng kiểm soát; Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

03. Các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mục này được hiểu như sau:

Liên doanh: Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh. Các hình thức liên doanh quy định trong chuẩn mục này gồm:

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát;
- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát;
- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế liên quan đến góp vốn liên doanh nhằm thu được lợi ích từ hoạt động kinh tế đó.

Đồng kiểm soát: Là quyền cùng chi phối của các bên góp vốn liên doanh về các chính sách tài chính và hoạt động đối với một hoạt động kinh tế trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng.

ảnh hưởng đáng kể: Là quyền được tham gia vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một hoạt động kinh tế nhưng không phải là quyền kiểm soát hay quyền đồng kiểm soát đối với những chính sách này.

Bên góp vốn liên doanh: Là một bên tham gia vào liên doanh và có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

Nhà đầu tư trong liên doanh: Là một bên tham gia vào liên doanh nhưng không có quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh đó.

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

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

Nội dung của chuẩn mực

Các hình thức liên doanh

04. Chuẩn mực này đề cập đến 3 hình thức liên doanh: Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (hoạt động được đồng kiểm soát); Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (tài sản được đồng kiểm soát); Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát).

Các hình thức liên doanh có 2 đặc điểm chung như sau:

- (a) Hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh hợp tác với nhau trên cơ sở thỏa thuận bằng hợp đồng; và
- (b) Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát.

Thỏa thuận bằng hợp đồng

05. Thỏa thuận bằng hợp đồng phân biệt quyền đồng kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh với lợi ích của khoản đầu tư tại những công ty liên kết mà trong đó nhà

đầu tư có ảnh hưởng đáng kể (xem Chuẩn mực kế toán số 07 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”).

Chuẩn mực này quy định những hoạt động mà hợp đồng không thiết lập quyền đồng kiểm soát thì không phải là liên doanh.

06. *Thỏa thuận bằng hợp đồng có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như: Nêu trong hợp đồng hoặc biên bản thỏa thuận giữa các bên góp vốn liên doanh; nêu trong các điều khoản hay các quy chế khác của liên doanh.*

Thỏa thuận bằng hợp đồng được trình bày bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau:

- (a) Hình thức hoạt động, thời gian hoạt động và nghĩa vụ báo cáo của các bên góp vốn liên doanh;
- (b) Việc chỉ định Ban quản lý hoạt động kinh tế của liên doanh và quyền biểu quyết của các bên góp vốn liên doanh;
- (c) Phần vốn góp của các bên góp vốn liên doanh; và
- (d) Việc phân chia sản phẩm, thu nhập, chi phí hoặc kết quả của liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.**

07. Thỏa thuận bằng hợp đồng thiết lập quyền đồng kiểm soát đối với liên doanh để đảm bảo không một bên góp vốn liên doanh nào có quyền đơn phương kiểm soát các hoạt động của liên doanh. Thỏa thuận trong hợp đồng cũng nêu rõ các quyết định mang tính trọng yếu để đạt được mục đích hoạt động của liên doanh, các quyết định này đòi hỏi sự thống nhất của tất cả các bên góp vốn liên doanh hoặc đa số những người có ảnh hưởng lớn trong các bên góp vốn liên doanh theo quy định của chuẩn mực này.

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

Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

09. Hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là hoạt động của một số liên doanh được thực hiện bằng cách sử dụng tài sản và nguồn lực khác của các bên góp vốn liên doanh mà không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh tự quản lý và sử dụng tài sản của mình và chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ

tài chính và các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động. Hoạt động của liên doanh có thể được nhân viên của mỗi bên góp vốn liên doanh tiến hành song song với các hoạt động khác của bên góp vốn liên doanh đó. Hợp đồng hợp tác kinh doanh thường quy định căn cứ phân chia doanh thu và khoản chi phí chung phát sinh từ hoạt động liên doanh cho các bên góp vốn liên doanh.

10. Ví dụ hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát là khi hai hoặc nhiều bên góp vốn liên doanh cùng kết hợp các hoạt động, nguồn lực và kỹ năng chuyên môn để sản xuất, khai thác thị trường và cùng phân phối một sản phẩm nhất định. Như khi sản xuất một chiếc máy bay, các công đoạn khác nhau của quá trình sản xuất do mỗi bên góp vốn liên doanh đảm nhiệm. Mỗi bên phải tự mình trang trải các khoản chi phí phát sinh và được chia doanh thu từ việc bán máy bay, phần chia này được căn cứ theo thoả thuận ghi trong hợp đồng.

11. *Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh các hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:*

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

12. Trong trường hợp hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát, liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

13. *Một số liên doanh thực hiện việc đồng kiểm soát và thường là đồng sở hữu đối với tài sản được góp hoặc được mua bởi các bên góp vốn liên doanh và được sử dụng cho mục đích của liên doanh. Các tài sản này được sử dụng để mang lại lợi ích cho các bên góp vốn liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản và chịu phần chi phí phát sinh theo thoả thuận trong hợp đồng.*

14. *Hình thức liên doanh này không đòi hỏi phải thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền kiểm soát phần lợi ích trong tương lai thông qua phần vốn góp của mình vào tài sản được đồng kiểm soát.*

15. Hoạt động trong công nghệ dầu mỏ, hơi đốt và khai khoáng thường sử dụng hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ một số công ty sản xuất dầu khí cùng kiểm soát và vận hành một đường ống dẫn dầu. Mỗi bên góp vốn liên doanh sử dụng đường ống dẫn dầu này để vận chuyển sản phẩm và phải gánh chịu

một phần chi phí vận hành đường ống này theo thoả thuận. Một ví dụ khác đối với hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát là khi hai doanh nghiệp cùng kết hợp kiểm soát một tài sản, mỗi bên được hưởng một phần tiền nhất định thu được từ việc cho thuê tài sản và chịu một phần chi phí cho tài sản đó.

16. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh tài sản được đồng kiểm soát trong báo cáo tài chính của mình, gồm:

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;**
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên góp vốn liên doanh;**
- (c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;**
- (d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;**
- (e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.**

17. Mỗi bên góp vốn liên doanh phải phản ánh trong báo cáo tài chính các yếu tố liên quan đến tài sản được đồng kiểm soát:

- (a) Phần vốn góp vào tài sản được đồng kiểm soát, được phân loại dựa trên tính chất của tài sản chứ không phân loại như một dạng đầu tư. Ví dụ: Đường ống dẫn dầu do các bên góp vốn liên doanh đồng kiểm soát được xếp vào khoản mục tài sản cố định hữu hình;
- (b) Các khoản nợ phải trả phát sinh của mỗi bên góp vốn liên doanh, ví dụ: Nợ phải trả phát sinh trong việc bỏ tiền mua phần tài sản để góp vào liên doanh;
- (c) Phần nợ phải trả phát sinh chung phải chịu cùng với các bên góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;
- (d) Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh; và
- (e) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh, ví dụ: Các khoản chi phí liên quan đến tài sản đã góp vào liên doanh và việc bán sản phẩm được chia.

18. Việc hạch toán tài sản được đồng kiểm soát phản ánh nội dung, thực trạng kinh tế và thường là hình thức pháp lý của liên doanh. Những ghi chép kế toán riêng lẻ của liên doanh chỉ giới hạn trong những chi phí phát sinh chung có liên quan đến tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh và cuối cùng do các bên góp vốn liên doanh chịu theo phần được chia đã thoả thuận. Trong trường hợp này liên doanh không phải lập sổ kế toán và báo cáo tài chính riêng. Tuy nhiên, các

bên góp vốn liên doanh có thể mở sổ kế toán để theo dõi và đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong việc tham gia liên doanh.

Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh

19. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở được đồng kiểm soát) đòi hỏi phải có sự thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Hoạt động của cơ sở này cũng giống như hoạt động của các doanh nghiệp khác, chỉ khác là thỏa thuận bằng hợp đồng giữa các bên góp vốn liên doanh quy định quyền đồng kiểm soát của họ đối với các hoạt động kinh tế của cơ sở này.
20. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, thu nhập và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Cơ sở kinh doanh này sử dụng tên của liên doanh trong các hợp đồng, giao dịch kinh tế và huy động nguồn lực tài chính phục vụ cho các mục đích của liên doanh. Mỗi bên góp vốn liên doanh có quyền được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh hoặc được chia sản phẩm của liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.
21. Ví dụ một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát:
 - (a) Hai đơn vị trong nước hợp tác bằng cách góp vốn thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị đó đồng kiểm soát để kinh doanh trong một ngành nghề nào đó;
 - (b) Một đơn vị đầu tư ra nước ngoài cùng góp vốn với một đơn vị ở nước đó để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát;
 - (c) Một đơn vị nước ngoài đầu tư vào trong nước cùng góp vốn với một đơn vị trong nước để thành lập một cơ sở kinh doanh mới do hai đơn vị này đồng kiểm soát.
22. Một số trường hợp, cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát về bản chất giống như các hình thức liên doanh hoạt động được đồng kiểm soát hoặc tài sản được đồng kiểm soát. Ví dụ: các bên góp vốn liên doanh có thể chuyển giao một tài sản được đồng kiểm soát, như ống dẫn dầu, vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát vì các mục đích khác nhau. Tương tự như vậy, các bên góp vốn liên doanh có thể đóng góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát một số tài sản mà các tài sản này sẽ chịu sự điều hành chung. Một số hoạt động được đồng kiểm soát có thể là việc thành lập một cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát để thực hiện một số hoạt động như thiết kế mẫu mã, nghiên cứu thị trường tiêu thụ, dịch vụ sau bán hàng.
23. Cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát phải tổ chức công tác kế toán riêng như các doanh nghiệp khác theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán.
24. Các bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng các tài sản khác vào liên doanh. Phần vốn góp này phải được ghi sổ kế toán của bên góp vốn liên doanh và

phải được phản ánh trong các báo cáo tài chính như một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.

Báo cáo tài chính riêng của bên góp vốn liên doanh

25. Bên góp vốn liên doanh lập và trình bày khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính riêng theo phương pháp giá gốc.

Báo cáo tài chính hợp nhất của các bên góp vốn liên doanh

26. *Nếu bên góp vốn liên doanh lập báo cáo tài chính hợp nhất thì trong báo cáo tài chính hợp nhất phải báo cáo phần vốn góp của mình vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu.*

27. *Bên góp vốn liên doanh ngừng sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu kể từ ngày bên góp vốn liên doanh kết thúc quyền đồng kiểm soát hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát.*

Trường hợp ngoại trừ đối với phương pháp vốn chủ sở hữu

28. *Bên góp vốn liên doanh phải hạch toán các khoản vốn góp sau đây theo phương pháp giá gốc:*

- (a) *Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong tương lai gần (dưới 12 tháng); và*
- (b) *Khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.*

29. Việc sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu là không hợp lý nếu phần vốn góp vào cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát được mua và giữ lại để bán trong khoảng thời gian dưới 12 tháng. Điều này cũng không hợp lý khi cơ sở kinh doanh hoạt động trong điều kiện có nhiều hạn chế khắt khe lâu dài làm giảm đáng kể khả năng chuyển vốn về bên góp vốn liên doanh.

30. *Trường hợp cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát trở thành công ty con của một bên góp vốn liên doanh, thì bên góp vốn liên doanh này phải hạch toán các khoản vốn góp liên doanh của mình theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con”.*

Nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và liên doanh

31. *Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp vốn bằng tài sản vào liên doanh thì việc hạch toán các khoản lãi hay lỗ từ nghiệp vụ giao dịch này phải phản ánh được bản chất của nó.*