



Kế toán Công ty cổ phần

CHƯƠNG 4

KẾ TOÁN CÔNG TY CỔ PHẦN

Mục tiêu của chương

Học xong chương này sinh viên phải nắm được các kiến thức cơ bản về công ty cổ phần, bao gồm:

- Đặc điểm kinh tế pháp lý của công ty cổ phần và những ảnh hưởng của nó đến tổ chức công tác kế toán.
- Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế cơ bản trong công ty cổ phần, gồm:
 - + Nghiệp vụ góp vốn thành lập công ty,
 - + Các nghiệp vụ về biến động vốn điều lệ trong công ty cổ phần
 - + Nghiệp vụ phát hành trái phiếu
 - + Nghiệp vụ về chia cổ tức cho các cổ đông trong công ty cổ phần
 - + Các nghiệp vụ liên quan đến việc tổ chức lại và giải thể công ty cổ phần

Số tiết: 10 tiết

Nội dung của chương

4.1. Tổng quan về công ty cổ phần

4.1.1. Đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty cổ phần

Theo Luật Doanh nghiệp của Việt Nam, Công ty cổ phần là doanh nghiệp mà trong đó thành viên mua cổ phần được hưởng lợi nhuận và chịu trách nhiệm về các khoản nợ của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã cam kết góp vào công ty.

Công ty cổ phần có một số đặc điểm sau đây:

- Vốn điều lệ của công ty được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần và được thể hiện dưới hình thức chứng khoán gọi là cổ phiếu. Người có cổ phiếu là thành viên của công ty, được gọi là cổ đông.

Chỉ chứng chỉ do công ty cổ phần phát hành hoặc bút toán ghi sổ xác nhận quyền sở hữu một hoặc một số cổ phần của công ty gọi là cổ phiếu. Cổ phiếu có thể có ghi tên hoặc không ghi tên.

- Khi thành lập, các sáng lập viên (cổ đông sáng lập) chỉ cần đăng ký mua 20% số cổ phiếu dự định phát hành, số vốn còn lại họ có thể công khai gọi vốn từ những người khác.

- Thành viên có trách nhiệm góp đủ số vốn tương ứng với số cổ phần đã đăng ký mua và chỉ chịu trách nhiệm về nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty.

- Cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, trừ cổ phần của cổ đông sáng lập trong 3 năm đầu kể từ ngày đăng ký kinh doanh, chỉ có thể chuyển nhượng cho người khác không phải là cổ đông nếu được sự chấp thuận của đại hội đồng cổ đông. Sau 3 năm, cổ phần của cổ đông sáng lập được chuyển nhượng bình thường như cổ phần phổ thông khác.

- Cổ đông có thể là tổ chức hoặc cá nhân, số lượng cổ đông ít nhất là 2 (hai) và không hạn chế mức tối đa.

- Công ty cổ phần có quyền phát hành chứng khoán ra công chúng theo quy định của pháp luật về chứng khoán.

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

- 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 giữ 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 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 bao gồm các bộ phận sau:

+ Đại hội đồng cổ đông

+ 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.

4.1.2. Vai trò, nhiệm vụ của kế toán công ty

4.1.2.1. Vai trò

Kế toán công ty là một bộ phận trong các môn khoa học kế toán. Sự phát triển của kế toán công ty làm cho khoa học kế toán ngày càng phát triển và hoàn thiện hơn. Vai trò của kế toán công ty được thể hiện qua một số khía cạnh sau:

a. 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.

b. 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 giác 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.

c. 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.

d. 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.

4.1.2.2. Nhiệm vụ

- 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.

4.2. Kế toán một số nghiệp vụ cơ bản trong công ty cổ phần

4.2.1. Kế toán góp vốn thành lập công ty

4.2.1.1. Các quy định chung về thành lập công ty

a. 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: Thỏa 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

+ Thể 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 thuận 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.

b. Thủ tục thành lập công ty

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.

4.2.1.2. Phương pháp hạch toán nghiệp vụ góp vốn thành lập công ty

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 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.

a. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh vốn góp của cổ đông trong công ty cổ phần, kế toán sử dụng TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh.

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Nguồn vốn kinh doanh giảm do:

- Hoàn trả vốn góp cho các chủ sở hữu vốn bao gồm cả việc giảm do nộp trả vốn cho Ngân sách Nhà nước, vốn bị điều động cho doanh nghiệp khác;
- Giải thể, thanh lý doanh nghiệp;
- Bù lỗ kinh doanh theo quyết định của Đại hội cổ đông;
- Mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ.

Bên Có: Nguồn vốn kinh doanh tăng do:

- Các chủ sở hữu góp vốn ban đầu và góp vốn bổ sung, bao gồm cả tăng do Ngân sách Nhà nước cấp, do nhận vốn điều động từ các doanh nghiệp khác đến;
- Bổ sung vốn từ lợi nhuận;
- Số chênh lệch giữa giá phát hành cao hơn mệnh giá cổ phiếu;

Số dư bên Có: Nguồn vốn kinh doanh hiện có của doanh nghiệp.

TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh có 3 tài khoản cấp 2:

+ TK 4111 – Vốn góp: Tài khoản này phản ánh khoản vốn góp theo Điều lệ công ty của các chủ sở hữu vốn. Đối với các công ty cổ phần thì vốn góp của các cổ đông từ phát hành cổ phiếu được phản ánh vào tài khoản này theo mệnh giá.

+ TK 4112 – Thặng dư vốn: Tài khoản này phản ánh phần chênh lệch tăng do phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá và chênh lệch tăng, giảm so với giá mua lại khi tài phát hành cổ phiếu mua lại (đối với các công ty cổ phần).

+ TK 4118 - Vốn khác: Tài khoản này phản ánh vốn kinh doanh được hình thành từ các nguồn khác.

b. Phương pháp hạch toán

Ở Việt Nam, việc phát hành cổ phiếu ra công chúng 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 chúng. Theo Thông tư 60/2004/TT-BTC quy định: Tiền mua cổ phiếu phải được chuyển vào tài khoản phong toả 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 TK144 - Tiền đặt mua cổ phiếu

Có TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông: Số tiền đã ký quỹ đặt mua cổ phiếu của từng cổ đông

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:

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	Người lập biểu	Kế toán trưởng	Giám đốc
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)

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

Nợ TK144 - Tiền đặt mua cổ phiếu

Có TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông: Số tiền mua cổ phiếu được thanh toán bổ sung

- 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:

Nợ TK152, 153, 156, 211, 213...: Theo giá trị đáng giá của Hội đồng định giá

Có TK138 (1388) - Phải thu của cổ đông: Giá trị vốn góp của cổ đông

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

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

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): Mệnh giá của số cổ phiếu đã bán

- 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:

Nợ TK138 (1388 - Phải thu của cổ đông)

Có TK144 - Tiền đặt mua cổ phiếu: Số tiền đặt mua cổ phần thừa đã hoàn trả cho cổ đông

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

Nợ TK642: Nếu chi phí phát sinh nhỏ

Nợ TK142 (1421), 242: Nếu chi phí phát 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 toả sang tài khoản thanh toán, kế toán ghi:

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

Có TK144 - Tiền đặt mua cổ phiếu

- Khi giao cổ phiếu cho cổ đông, kế toán ghi tăng số cổ phiếu lưu hành:

Nợ TK010 - Cổ phiếu lưu hành: Mệnh giá của số cổ phiếu đã phân phối trong đợt phát hành

4.2.2. Kế toán tăng, giảm vốn điều lệ

4.2.2.1. Các trường hợp tăng, giảm vốn điều lệ trong công ty cổ phần

Theo Thông tư 19/2003/TT-BTC, Việc tăng, giảm vốn điều lệ phải tuân theo các quy định của pháp luật hiện hành. Trước khi thực hiện điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ, các công ty cổ phần phải thực hiện quyết toán thuế và kiểm toán Báo cáo tài chính theo quy định hiện hành của Nhà nước và Hội đồng quản trị phải xây dựng phương án điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ để trình Đại hội đồng cổ đông phê duyệt.

a. Các trường hợp tăng vốn điều lệ

Vốn điều lệ của công ty cổ phần được điều chỉnh tăng trong các trường hợp sau:

- Phát hành cổ phiếu mới để huy động thêm vốn theo quy định của pháp luật, kể cả trường hợp cơ cấu lại nợ của công ty theo hình thức chuyển nợ thành vốn góp cổ phần theo thỏa thuận giữa công ty và các chủ nợ.

- Chuyển đổi trái phiếu đã phát hành thành cổ phần: Việc tăng vốn điều lệ chỉ được thực hiện khi đã đảm bảo đủ các điều kiện để trái phiếu chuyển đổi thành cổ phần theo quy định của pháp luật và phương án phát hành trái phiếu chuyển đổi.

- Thực hiện trả cổ tức bằng cổ phiếu

- Phát hành cổ phiếu mới để thực hiện sáp nhập một bộ phận hoặc toàn bộ doanh nghiệp khác vào công ty.

- Kết chuyển nguồn thặng dư vốn để bổ sung tăng vốn điều lệ.

b. Các trường hợp giảm vốn điều lệ

Vốn điều lệ của công ty cổ phần được điều chỉnh giảm trong các trường hợp sau:

- Giảm vốn điều lệ khi nhu cầu về vốn của công ty giảm do công ty thay đổi ngành nghề kinh doanh, tổ chức lại với quy mô nhỏ hơn trước hoặc bị buộc phải huỷ bỏ cổ phiếu quỹ.

Việc điều chỉnh giảm vốn điều lệ và thanh toán tiền cho các cổ đông thực hiện theo các hình thức sau:

+ Công ty mua và huỷ bỏ một số lượng cổ phiếu quỹ có mệnh giá tương ứng với số vốn dự kiến được điều chỉnh giảm theo phương án được Đại hội đồng cổ đông biểu quyết thông qua hoặc huỷ bỏ số lượng cổ phiếu quỹ buộc phải huỷ. Theo hình thức này thì công ty không phải trả lại tiền cho các cổ đông.

+ Công ty thu hồi và huỷ bỏ một số cổ phiếu của các cổ đông với tổng mệnh giá tương ứng với số vốn điều lệ giảm. Theo hình thức này thì :

* Mỗi cổ đông trong công ty bị thu hồi một số lượng cổ phần theo tỷ lệ giữa số vốn dự kiến được điều chỉnh giảm với tổng mức vốn điều lệ của công ty tại thời điểm trước khi điều chỉnh.

$$\frac{\text{Số lượng cổ phần thu hồi của từng cổ đông}}{\text{Số lượng cổ phần của cổ đông đang sở hữu}} = \frac{\text{Số vốn dự kiến giảm}}{\text{Vốn điều lệ của công ty}}$$

* Công ty phải trả cho các cổ đông một khoản tiền tính theo công thức sau:

$$\frac{\text{Số tiền phải trả cho từng cổ đông}}{\text{Số lượng cổ phần thu hồi của toàn cổ đông}} = \text{Mệnh giá cổ phần}$$

+ Điều chỉnh giảm mệnh giá cổ phần mà không làm thay đổi số lượng cổ phần. Theo hình thức này, công ty thu hồi cổ phiếu của các cổ đông và phát lại cổ phiếu mới với mệnh giá đã được điều chỉnh giảm. Công ty phải trả cho các cổ đông một khoản tiền theo công thức sau:

$$\text{Số tiền phải trả cho từng cổ đông} = \text{Số lượng cổ phần của từng cổ đông} \times \text{Chênh lệch giữ mệnh giá cũ và mệnh giá mới}$$

+. Hình thức kết hợp:

Căn cứ vào tình hình cụ thể, công ty cổ phần có thể kết hợp áp dụng các hình thức nêu trên để thực hiện điều chỉnh giảm vốn điều lệ.

- Giảm vốn điều lệ khi công ty kinh doanh thua lỗ 3 năm liên tiếp và có số lỗ lũy kế bằng 50% vốn của các cổ đông trở lên nhưng chưa mất khả năng thanh toán các khoản nợ đến hạn.

Trong trường hợp này, cả 3 hình thức điều chỉnh giảm vốn điều lệ đều không phải thanh toán lại tiền cho cổ đông.

4.2.2.2. Kế toán một số trường hợp tăng vốn điều lệ

a. Trường hợp tăng vốn bằng cách gọi thêm vốn góp của cổ đông hiện có

Theo quyết định của Đại 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 thực hiện theo một trong các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu, sau đó phát hành cổ phiếu mới với mệnh giá cổ phiếu 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 kế toán 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)

b. Trường hợp 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 TK144, 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 TK642: 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...

c. Trường hợp 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...

Có TK411 (4111 - Vốn cổ phần): chi tiết số vốn góp 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.

d. Trường hợp 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

e. Trường hợp 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

4.2.2.3. Kế toán một số trường hợp giảm vốn điều lệ

a. Trường hợp 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

b. Trường hợp 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 tài 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

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

Nợ TK419 - Cổ phiếu quỹ

Có TK111, 112, 331...

+ Khi tài phát hành cổ phiếu quỹ:

* Nếu tài 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 tài phát hành và giá mua lại cổ phiếu

* Nếu tài 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 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 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 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 TK419 - Cổ phiếu quỹ: Theo giá thực tế mua lại cổ phiếu

+ Khi có quyết định của hội đồng quản trị (đã thông qua đại hội cổ đông) 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

4.2.3. Kế toán phát hành và chuyển đổi trái phiếu

4.2.3.1. Kế toán phát hành trái phiếu

Trái phiếu là một khoản nợ dài hạn. Vì vậy, khi phát hành trái phiếu cần phải sử dụng các tài khoản 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.

Khi doanh nghiệp vay vốn bằng phát hành trái phiếu có thể xảy ra 3 trường hợp:

- Phát hành trái phiếu ngang giá (giá phát hành bằng mệnh giá): Là phát hành trái phiếu với giá đúng bằng mệnh giá của trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường bằng lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành;

- Phát hành trái phiếu có chiết khấu (giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá): Là phát hành trái phiếu với giá nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu. Phần chênh lệch giữa giá phát hành trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu gọi là “chiết khấu trái phiếu”. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường lớn hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành;

- Phát hành trái phiếu có phụ trội (giá phát hành lớn hơn mệnh giá): Là phát hành trái phiếu với giá lớn hơn mệnh giá của trái phiếu. Phần chênh lệch giữa giá phát hành trái phiếu lớn hơn

mệnh giá của trái phiếu gọi là “phụ trội trái phiếu”. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường nhỏ hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành.

Chiết khấu và phụ trội trái phiếu chỉ phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu và tại thời điểm phát hành có sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa được các nhà đầu tư mua trái phiếu chấp nhận.

Chiết khấu và phụ trội trái phiếu được xác định và ghi nhận ngay tại thời điểm phát hành trái phiếu. Sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa sau thời điểm phát hành trái phiếu không ảnh hưởng đến giá trị khoản phụ trội hay chiết khấu đã xác định.

a. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh tình hình phát hành trái phiếu và thanh toán trái phiếu, kế toán sử dụng TK343 – Trái phiếu phát hành.

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản này như sau:

Bên Nợ:

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn;
- Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ;
- Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có:

- Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ;
- Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ;
- Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư Có: Trị giá khoản nợ vay do phát hành trái phiếu đến thời điểm cuối kỳ.

Tài khoản này có 3 tài khoản cấp 2:

+ TK3431 - Mệnh giá trái phiếu: Tài khoản này dùng để phản ánh mệnh giá trái phiếu phát hành và việc thanh toán trái phiếu đáo hạn trong kỳ.

+ TK3432 - Chiết khấu trái phiếu: 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.

+ TK3433 - Phụ trội trái phiếu: 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 phụ trội và việc phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

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

- Tài khoản 343 – Trái phiếu phát hành chỉ áp dụng ở doanh nghiệp có vay vốn bằng phương thức phát hành trái phiếu.

- Tài khoản 343 phải phản ánh chi tiết các nội dung có liên quan đến trái phiếu phát hành, gồm:

- + Mệnh giá trái phiếu
- + Chiết khấu trái phiếu
- + Phụ trội trái phiếu

Đồng thời theo dõi chi tiết theo thời hạn phát hành trái phiếu.

- Doanh nghiệp phải theo dõi chiết khấu và phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành và tình hình phân bổ từng khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá theo từng kỳ. Cụ thể:

+ Chiết khấu trái phiếu được phân bổ dần để tính vào chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu.

+ Phụ trội được phân bổ dần để giảm trừ chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu.

+ Trường hợp chi phí lãi vay của trái phiếu đủ điều kiện vốn hoá, các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó.

+ Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng.

* Theo phương pháp lãi suất thực tế: Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ vào mỗi kỳ được tính bằng chênh lệch giữa chi phí lãi vay phải trả cho mỗi kỳ trả lãi (được tính bằng giá trị ghi sổ đầu kỳ của trái phiếu nhân (x) với tỷ lệ lãi thực tế trên thị trường) với số tiền phải trả từng kỳ.

* Theo phương pháp đường thẳng: Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ đều trong suốt kỳ hạn của trái phiếu.

+ Trường hợp trả lãi khi đáo hạn trái phiếu thì định kỳ doanh nghiệp phải tính lãi trái phiếu phải trả từng kỳ để ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá vào giá trị của tài sản dở dang.

+ Khi lập báo cáo tài chính, trên Bảng cân đối kế toán trong phần nợ phải trả thì chỉ tiêu trái phiếu phát hành được phản ánh trên cơ sở thuần (xác định bằng trị giá trái phiếu theo mệnh giá trừ (-) chiết khấu trái phiếu cộng (+) phụ trội trái phiếu).

b. Phương pháp hạch toán

- Trường hợp phát hành trái phiếu theo mệnh giá:

+ Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu:

Nợ TK111, 112, 131...: Số tiền thu về bán trái phiếu

Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

+ Nếu trả lãi trái phiếu định kỳ, khi trả lãi tính vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241 – Xây dựng cơ bản dở dang: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK627 – Chi phí sản xuất chung: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK111, 112: Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ

+ Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn):

* Từng kỳ phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241 – Xây dựng cơ bản dở dang: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK627 – Chi phí sản xuất chung: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK335 – Chi phí phải trả: Số tiền lãi trái phiếu phải trả trong kỳ

* Cuối thời hạn của trái phiếu, thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK335 – Chi phí phải trả: Tổng số tiền lãi trái phiếu

Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

Có TK111, 112...

+ Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí:

* Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK111, 112: Tổng số tiền thực thu

Nợ TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước)

Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

* Định kỳ, phân bổ lãi trái phiếu trả trước vào chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241 – Xây dựng cơ bản dở dang: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK627 – Chi phí sản xuất chung: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước): Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ

+ Chi phí phát hành trái phiếu:

* Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị nhỏ, tính ngày vào chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính

Có TK111, 112...

* Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị lớn, phải phân bổ dần, ghi:

Nợ TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Chi phí phát hành trái phiếu)

Có TK111, 112...

Định kỳ, phân bổ chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK635 – Chi phí tài chính: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241 – Xây dựng cơ bản dở dang: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK627 – Chi phí sản xuất chung: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Chi phí phát hành trái phiếu)

+ Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:

Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

Có TK111, 112...

- Trường hợp phát hành trái phiếu có chiết khấu:
- + Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu:
 - Nợ TK111, 112, 131...: Số tiền thu về bán trái phiếu
 - Nợ TK343 (3432 - Chiết khấu trái phiếu): Chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá trái phiếu
 - Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)
- + Nếu trả lãi trái phiếu định kỳ, khi trả lãi tính vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:
 - Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ
 - Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản
 - Có TK111, 112: Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ
 - Có TK343(3432 - Chiết khấu trái phiếu): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ
- + Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn):
 - * Từng kỳ phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:
 - Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ
 - Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản
 - Có TK335 – Chi phí phải trả: Số tiền lãi trái phiếu phải trả trong kỳ
 - Có TK343(3432 - Chiết khấu trái phiếu): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ
 - * Cuối thời hạn của trái phiếu, thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:
 - Nợ TK335 – Chi phí phải trả: Tổng số tiền lãi trái phiếu
 - Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)
 - Có TK111, 112...
- + Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí:
 - * Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:
 - Nợ TK111, 112: Tổng số tiền thực thu
 - Nợ TK343 (3432 - Chiết khấu trái phiếu)
 - Nợ TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước)
 - Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)
 - * Định kỳ, phân bổ lãi trái phiếu trả trước vào chi phí đi vay từng kỳ, ghi:
 - Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ
 - Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản
 - Có TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước): Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ
 - Có TK343(3432 - Chiết khấu trái phiếu): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ
- + Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:
 - Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

Có TK111, 112...

- Trường hợp phát hành trái phiếu có phụ trội:

+ Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu:

Nợ TK111, 112, 131...: Số tiền thu về bán trái phiếu

Có TK343 (3433 - Phụ trội trái phiếu): Chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu lớn hơn mệnh giá trái phiếu

Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

+ Nếu trả lãi trái phiếu định kỳ:

* Khi trả lãi tính vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản

Có TK111, 112: Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ

* Đồng thời, phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK343(3433 - Phụ trội trái phiếu): Số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ

Có TK635, 241, 627

+ Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn):

* Từng kỳ phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản

Có TK335 – Chi phí phải trả: Số tiền lãi trái phiếu phải trả trong kỳ

* Đồng thời, phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK343(3433 - Phụ trội trái phiếu): Số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ

Có TK635, 241, 627

* Cuối thời hạn của trái phiếu, thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK335 – Chi phí phải trả: Tổng số tiền lãi trái phiếu

Nợ TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

Có TK111, 112...

+ Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí:

* Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK111, 112: Tổng số tiền thực thu

Nợ TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước)

Có TK343 (3433 - Phụ trội trái phiếu)

Có TK343 (3431 - Mệnh giá trái phiếu)

* Định kỳ, tính chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:

Nợ TK635: Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK241, 627: Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản

Có TK242 – Chi phí trả trước dài hạn (chi tiết: Lãi trái phiếu trả trước): Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ

* Đồng thời, phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK343 (3433 - Phụ trội trái phiếu): Số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ

Có TK635, 241, 627

4.2.3.2. Kế toán chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu

Để tăng tính hấp dẫn, nhiều công ty phát hành trái phiếu có thể chuyển đổi. 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 sở hữu 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 chuyển đổi phải được quy định trước khi phát hành trái 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:

$$\text{Số lượng cổ phiếu phát hành} = \frac{\text{Số tiền thanh toán cho trái phiếu chuyển đổi}}{\text{Giá chuyển đổi của một cổ phiếu}}$$

Đây là số lượng lý thuyết của số cổ phiếu mà chủ sở hữu trái phiếu được nhận 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, 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

4.2.4. Kế toán chi trả cổ tức cho các cổ đông

4.2.4.1. Một số quy định về chi trả cổ tức trong công ty cổ phần

- Công ty cổ phần chỉ được trả cổ tức cho cổ đông khi công ty kinh doanh có lãi, đã hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế và các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật và ngay khi trả hết số cổ tức đã định, công ty vẫn đảm bảo thanh toán đủ các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác đến hạn phải trả.

- Hội đồng quản trị phải lập danh sách cổ đông được nhận cổ tức, xác định mức cổ tức được trả đối với từng cổ phần, thời hạn và hình thức trả chậm nhất 30 ngày trước mỗi lần trả cổ tức. Thông báo về trả cổ tức phải được gửi đến tất cả cổ đông chậm nhất 15 ngày trước khi thực hiện trả cổ tức. Thông báo phải ghi rõ tên công ty, tên, địa chỉ của cổ đông, số cổ phần từng loại của cổ đông, mức cổ tức đối với từng cổ phần và tổng số cổ tức mà cổ đông đó được nhận, thời điểm và phương thức trả cổ tức.

- Cổ đông chuyên nhượng cổ phần của mình trong thời gian giữa thời điểm kết thúc lập danh sách cổ đông và thời điểm trả cổ tức, thì người chuyên nhượng là người nhận cổ tức từ công ty.

(Nguồn: Luật gia Nguyễn Văn Thông. 2001)

4.2.4.2. Phương pháp tính lãi trên cổ phiếu

Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

$$\text{Lãi cơ bản trên cổ phiếu} = \frac{\text{Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông}}{\text{Số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ}}$$

Trong đó:

- Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty: là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nguồn vốn chủ sở hữu. Cụ thể:

+ Các khoản điều chỉnh giảm lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế thu nhập doanh nghiệp, bao gồm:

* Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi bao gồm: Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo và cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính như sau:

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

* Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu.

* Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác thực hiện theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc.

+ Các khoản điều chỉnh tăng lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế:

Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi lớn hơn giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu ưu đãi của người sở hữu cộng vào lợi nhuận (hoặc lỗ) phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

- Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu: là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ. Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (Trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

Số lượng cổ phiếu sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu được xác định như sau:

+ Trường hợp phát hành hoặc mua lại cổ phiếu:

Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu đang lưu hành trong kỳ, được tính theo công thức sau:

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

+ Trường hợp gộp, chia tách, thưởng cổ phiếu:

* Khi tách cổ phiếu đang lưu hành số lượng cổ phiếu phổ thông tăng lên tương ứng với tỷ lệ tách cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc tách cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

* Khi gộp cổ phiếu số lượng cổ phiếu phổ thông giảm tương ứng với tỷ lệ gộp cổ phiếu. Trong trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Để tính số lượng cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ, công ty giả định việc gộp cổ phiếu đã xảy ra ngay từ đầu kỳ báo cáo.

* Khi phát hành cổ phiếu thưởng, số lượng cổ phiếu phổ thông sẽ tăng tương ứng với tổng số cổ phiếu được thưởng cho một cổ phiếu đang lưu hành. Trường hợp này không có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn do công ty cổ phần phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông đang nắm giữ từ lợi nhuận chưa phân phối mà không thu về bất cứ một khoản tiền nào.

(Nguồn: Bộ Tài chính. Thông tư số 21/2006/TT-BTC)

4.2.4.3. Kế toán chi trả cổ tức bằng tiền

Việc chia cổ tức bằng tiền chỉ được thực hiện khi tiềm lực tài chính của công ty đủ mạnh, công ty không thiếu vốn hoặc mất khả năng thanh toán sau khi chia cổ tức.

Các bút toán ghi sổ khi chia cổ tức bằng tiền như sau:

- Khi xác định số tiền chia cổ tức cho cổ đông, kế toán ghi:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK338 (3388 - Cổ tức phải trả): Tổng số tiền phải trả cổ tức cho cổ đông

Trong bút toán này, TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối được sử dụng để hạch toán việc trả cổ tức cho cổ đông. Tùy theo phân phối theo kế hoạch hay phân phối cuối năm sau khi duyệt quyết toán mà kế toán sử dụng TK4212 - Lợi nhuận năm nay hoặc TK4211 - Lợi nhuận năm trước cho phù hợp.

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

Nợ TK338 (3388 - Cổ tức phải trả)

Có TK111, 112: Số tiền đã trả cổ tức cho cổ đông

Trình tự chia cổ tức được thực hiện theo thứ tự ưu tiên như sau:

Đầu tiên công ty trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi tích lũy cổ tức. Phần còn lại của lợi nhuận chia cổ tức được dùng 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 đông ưu đãi sẽ được chia đều cho các cổ phần phổ thông.

4.2.4.4. Kế toán chi trả cổ tức bằng cổ phiếu

Chia cổ tức bằng tiền làm cho cả tiền mặt và vốn chủ sở hữu (lợi nhuận) giảm tương ứng với số tiền chia cổ tức. Ngược lại, chia cổ tức bằng cổ phiếu không làm cho tài sản và tổng nguồn vốn thay đổi. Cổ đông tuy được nhận thêm cổ phiếu những tỷ lệ sở hữu tài sản của cổ đông trong công ty vẫn không thay đổi. Chia cổ tức bằng cổ phiếu được thực hiện khi công ty vẫn có nhu cầu huy động thêm vốn kinh doanh. Việc chia cổ tức bằng cổ phiếu vừa thoả mãn được yêu cầu giữ mức cổ tức ổn định, cổ đông được nhận cổ tức đều đặn đồng thời giải quyết được khó khăn về vốn kinh doanh và tiết kiệm chi phí so với phát hành cổ phiếu mới.

Các bút toán hạch toán phân phối cổ tức bằng cổ phiếu được thực hiện như sau:

- Khi Ban giám đốc xác định và ra thông báo về số lợi nhuận được chia cho cổ đông bằng cổ phiếu, kế toán ghi giảm lợi nhuận để lại và ghi tăng các khoản phải trả khác bằng bút toán:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối: Số lợi nhuận để lại sẽ được chia cổ tức cho cổ đông theo giá phát hành của cổ phiếu

Có TK338 (3388 - Cổ tức phải trả): Tổng số tiền phải trả cổ tức cho cổ đông

- Khi phân phối cổ tức bằng cổ phiếu cho cổ đông:

Nợ TK338 (3388 - Cổ tức phải trả): Theo giá phát hành

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

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

4.2.4.5. Kế toán chi trả cổ tức bằng tài sản

Tài sản được sử dụng để chia cổ tức thường là các sản phẩm, hàng hoá. Trình tự chia cổ tức bằng tài sản được hạch toán như sau:

- Xác định số cổ tức sẽ chia cho cổ đông bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK338 (3388 - Cổ tức phải trả): Tổng số cổ tức phải trả cho cổ đông

- Khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá để chia cổ tức cho cổ đông, kế toán ghi sổ như sau:

+ Phản ánh giá vốn của số sản phẩm, hàng hoá đem chia cổ tức:

Nợ TK632 – Giá vốn hàng bán

Có TK155, 156...: Giá vốn của sản phẩm, hàng hoá xuất kho để chi trả cổ tức cho cổ đông

+ Phản ánh việc chia cổ tức bằng sản phẩm, hàng hoá:

Nợ TK338 (3388 - Cổ tức phải trả)

Có TK512 – Doanh thu nội bộ: Theo giá bán nội bộ của số sản phẩm, hàng hoá dùng để chia cổ tức cho cổ đông

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

4.2.5. Kế toán tổ chức lại và giải thể công ty

4.2.5.1. Kế toán chia công ty

a. Thủ tục 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 đông 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.

b. Phương pháp hạch toán

- Tại 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...

Có TK338 (3388 - chi tiết: Thanh toán về chia 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...

Có TK 111, 112, 152, 155, 156, 211...

- Tại 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)

4.2.5.2. Kế toán tách công ty

a. Thủ tục tách công ty

- Tách công ty là chuyển một phần tài sản của công ty hiện có (gọi là công ty bị tách) để thành lập một hoặc một số công ty mới cùng loại; và một phần quyền và nghĩa vụ của công ty bị tách sang công ty mới thành lập mà không chấm dứt sự tồn tại của công ty bị tách. Việc tách công ty chỉ áp dụng đối với công ty TNHH và công ty cổ phần.

- Thủ tục tách công ty được thực hiện theo các bước sau:

+ Thông qua quyết định tách công ty:

Quyết định tách 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 đông 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.

Quyết định tách công ty phải được gửi đến tất cả chủ nợ và thông báo cho người lao động biết trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày thông qua quyết định

+ Thông qua Điều lệ, bầu hoặc bổ nhiệm các chức vụ chủ yếu của công ty

Các thành viên, chủ sở hữu công ty hoặc các cổ đông của công ty mới được tách 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 công ty được tách

Các công ty mới được tách 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 tách phải có thêm quyết định tách công ty.

Sau thời điểm đăng ký kinh doanh công ty được tách và công ty bị tách 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 tách.

- Trường hợp tách công ty cổ phần, cổ đông của công ty bị tách và công ty được tách được xử lý theo một trong hai cách sau đây:

+ Tất cả các cổ đông của công ty bị tách đều là cổ đông của công ty mới được tách;

+ Các cổ đông của công ty bị tách được chia thành từng nhóm tương ứng làm cổ đông của công ty bị tách và công ty được tách. Việc chia các cổ đông của công ty bị tách thành cổ đông của các công ty sau khi tách 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, nếu Điều lệ công ty không quy định một tỷ lệ khác cao hơn. 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 tách mua lại cổ phần của mình trước khi thực hiện tách công ty.

- Sau khi tách công ty cổ phần, công ty bị tách và công ty được tách phải liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác chưa thanh toán của công ty bị tách phát sinh trước khi tách công ty, trừ trường hợp chủ nợ, người có quyền và lợi ích liên quan và công ty bị tách hoặc công ty được tách có thoả thuận khác. Trường hợp không có thoả thuận khác, thì khi các khoản nợ hoặc nghĩa vụ tài sản khác đến hạn phải trả, công ty bị tách phải hoàn trả số nợ hoặc thực hiện nghĩa vụ tài sản đó. Trường hợp công ty bị tách không thanh toán được các khoản nợ hoặc nghĩa vụ tài sản khác phát sinh trước khi tách công ty thì chủ nợ, người có quyền và lợi ích liên quan có quyền yêu cầu công ty được tách thanh toán các khoản nợ hoặc nghĩa vụ tài sản khác đến hạn phải trả.

b. Phương pháp hạch toán

- Tại công ty bị tách:

Do công ty bị tách vẫn tồn tại sau quá trình tách công ty, do đó về mặt kế toán, kế toán ghi giảm vốn, giảm công nợ và giảm giá trị tài sản tương ứng. Hay nói cách khác, các bút toán được phản ánh tương tự như tại công ty bị chia nhưng số tiền không phải là tất cả mà chỉ là một phần tương ứng với số vốn tách sang công ty mới. Trước khi tách công ty, công ty bị tách vẫn phải tiến hành kiểm kê, xác định chính xác tài sản, công nợ phải trả và vốn góp của từng cổ đông còn lại tính đến thời điểm tách công ty. Nếu các cổ đông không thống nhất về giá trị tài sản của công ty bị tách thì phải tiến hành đánh giá lại tài sản và điều chỉnh giá trị tài sản trên sổ kế toán của công ty bị tách.

+ Phản ánh số vốn góp mà các cổ đông cam kết chuyển sang công ty mới:

Nợ TK411 (4111 - Vốn góp)

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

+ Phản ánh số vốn chủ sở hữu khác tách sang các công ty mới tương ứng với số vốn góp:

Nợ TK421, 4112, 412, 414, 415...

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

Nếu các tài khoản nguồn có số dư bên Nợ thì kế toán ghi giảm số vốn chuyển đi tương ứng của các cổ đông:

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

Có TK421, 4112, 412...

+ Phản ánh số công nợ phải trả tương ứng mà các công ty mới phải gánh chịu tương ứng với số vốn góp được tách:

Nợ TK311, 315, 331, 341, 342...

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

+ Phản ánh giá trị tài sản đã chuyển giao cho các công ty mới tương ứng với số vốn góp và công nợ phải trả của từng công ty mới:

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

Nợ TK214, 139, 159...

Có TK 111, 112, 152, 155, 156, 211...

- Tại công ty được tách:

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

4.2.5.3. Kế toán sáp nhập công ty

a. Thủ tục sáp nhập công ty

Sáp nhập công ty là việc một hoặc một số công ty cùng loại chấm dứt tồn tại bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền và nghĩa vụ của các công ty đó (gọi là công ty bị sáp nhập) vào một công ty khác cùng loại (gọi là công ty nhận sáp nhập).

Thủ tục sáp nhập công ty được tiến hành theo các bước sau:

- Chuẩn bị hợp đồng sáp nhập

Các công ty liên quan chuẩn bị hợp đồng sáp nhập và dự thảo Điều lệ công ty nhận sáp nhập

- Thông qua hợp đồng sáp nhập và Điều lệ công ty nhận sáp nhập

Các thành viên, chủ sở hữu công ty hoặc các cổ đông của công ty bị sáp nhập và công ty nhận sáp nhập thông qua hợp đồng sáp nhập và Điều lệ công ty sáp nhập. Hợp đồng sáp nhập phải được gửi đến tất cả các chủ nợ và thông báo cho người lao động biết trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày thông qua.

- Đăng ký kinh doanh công ty nhận sáp nhập

Thực hiện đăng ký kinh doanh công ty nhận sáp nhập theo quy định. Trong trường hợp này, hồ sơ đăng ký kinh doanh phải kèm theo hợp đồng 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 chưa thanh toán, hợp đồng lao động và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị sáp nhập.

b. Phương pháp hạch toán

- Tại công ty bị sáp nhập:

Do công ty bị sáp nhập không 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 chia.

- 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.

4.2.5.4. Kế toán giải thể công ty

a. 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.

b. Phương pháp hạch toán

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

Có TK421 - Lợi nhuận chưa phân phối

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

Nợ TK111, 112: Theo giá bán (giá thanh lý)

Nợ/Có TK421: Chênh lệch giữa giá bán và giá gốc

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

- Phản ánh giá bán của TSCĐ:

Nợ TK111, 112: Theo giá bán (giá thanh lý)

Nợ TK214: 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: Theo nguyên giá

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

- Phản ánh thu hồi nợ phải thu:

Nợ TK111, 112: Số nợ đã thu hồi được bằng tiền

Nợ TK421: Chiết khấu hoặc số nợ không thu được

Có TK131, 138...: 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

- Thanh toán các khoản cho người lao động:

Nợ TK334 - Phải trả công nhân viên

Có TK111, 112

- Thanh toán với các chủ nợ:

Nợ TK311, 315, 331...: Số nợ gốc

Có TK111, 112: Số tiền đã trả

Có TK421: 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

- 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

Có TK112

- 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...

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...

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

Nợ TK338 (3388 - Phải trả cổ đông)

Có TK111

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 nội dung của chương

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.

Bài tập vận dụng của chương

Bài tập 1

Công ty cổ phần Thành Sơn thành lập ngày 30 tháng 6 năm N, trong ngày tiếp theo công ty công bố bản cáo bạch để mời mua cổ phiếu. Số cổ phiếu công ty dự định phát hành là 100.000 cổ phiếu có mệnh giá 10.000 đồng Người đặt mua phải ký quỹ vào tài khoản của công ty ở ngân hàng 5.000 đồng/cổ phiếu và thanh toán lần đầu 2.000 đồng sau khi cổ phiếu được phân phối. Phần còn lại sẽ được thanh toán khi Ban giám đốc công ty yêu cầu. Ngày 31 tháng 7 kết thúc việc đặt mua cổ phiếu, công ty nhận được yêu cầu mua đủ 100.000 cổ phiếu. Ban giám đốc quyết định phân phối cổ phiếu vào ngày 1 tháng 8. Số tiền phải trả sau khi cổ phiếu được phân phối (2.000 đồng/cổ phiếu) của các cổ đông sẽ được thanh toán cho đến ngày 31 tháng 8.

Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại công ty cổ phần Thành Sơn theo từng mốc thời gian và nêu rõ cơ sở ghi chép.

Bài tập 2

Công ty cổ phần Hoa Thiên Lý có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong năm N như sau:

1. Công ty có số lượng cổ phiếu đang lưu hành là 200.000, mệnh giá cổ phiếu là 40.000 đồng/cổ phiếu.

Do nhu cầu đầu tư mở rộng quy mô kinh doanh, sau khi được sự thống nhất của Đại hội cổ đông bất thường, công ty phát hành mới 30.000 cổ phiếu với giá phát hành là 55.000 đồng/cổ phiếu và được cổ đông đóng góp bằng chuyển khoản. Công ty đã nhận được giấy báo Có của ngân hàng.

2. Công ty mua lại trên thị trường để huỷ bỏ ngay 10.000 cổ phiếu với giá mua 48.000 đồng/cổ phiếu. Tiền mua lại cổ phiếu công ty đã thanh toán bằng tiền mặt.

3. Công ty tiếp tục phát hành thêm 20.000 cổ phiếu và đã được các cổ đông góp trực tiếp bằng tiền mặt với giá 52.000 đồng/cổ phiếu.

4. Công ty mua lại trên thị trường để dự trữ 15.000 cổ phiếu với giá mua là 50.000 đồng/cổ phiếu. Tiền mua lại cổ phiếu đã thanh toán bằng chuyển khoản. Công ty đã nhận được giấy báo Nợ của ngân hàng. Chi phí mua lại (hoa hồng môi giới) đã thanh toán bằng tiền mặt theo tỷ lệ 3% trên tổng giá trị cổ phiếu đã mua lại.

5. Công ty cho tái phát hành số cổ phiếu mua lại (ở nghiệp vụ 5) với giá phát hành là 54.000 đồng/cổ phiếu. Tiền tái phát hành đã thu bằng chuyển khoản và đã nhận được giấy báo Có của ngân hàng.

Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và phản ánh vào sơ đồ tài khoản.

Bài tập 3

Một công ty cổ phần thông báo chia cổ tức cho cổ đông với số lợi nhuận dùng chia cổ tức là 200.000.000 đồng.

Số lượng cổ phiếu được nhận cổ tức gồm (giả sử các cổ phiếu này đều lưu hành từ đầu năm):

- 500 cổ phiếu ưu đãi cổ tức tích lũy, mệnh giá 10.000, tỷ lệ chia cổ tức 6%/năm.
- 2.000 cổ phiếu ưu đãi cổ tức không tích lũy, mệnh giá 10.000, tỷ lệ chia cổ tức 7%/năm.
- 10.000 cổ phiếu phổ thông

Công ty đã thanh toán cổ tức cho cổ đông bằng tiền mặt 50.000, số còn lại thanh toán bằng chuyển khoản. Biết rằng: 2 năm liền trước đó công ty không chia cổ tức.

Yêu cầu:

1. Xác định số cổ tức phải trả cho các loại cổ phiếu tại công ty theo đúng trình tự ưu tiên.
2. Định khoản nghiệp vụ kinh tế nêu trên.

Bài tập 4

Ngày 1 tháng 6 công ty cổ phần Bình Minh có 100.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 10.000 đồng. Giá thị trường của mỗi cổ phiếu là 22.000 đồng. Trong ngày đó, công ty quyết định chia cổ tức cho cổ đông bằng cổ phiếu. Số lượng cổ phiếu chia cho cổ đông bằng 10% số cổ phiếu hiện có (10.000 cổ phiếu). Ngày 20 tháng 6 công ty lập danh sách cổ đông được hưởng cổ tức. Ngày 15 tháng 7 công ty phân phối cổ phiếu cho cổ đông.

Yêu cầu:

Định khoản nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại công ty theo từng mốc thời gian và nêu rõ cơ sở ghi chép.

Tài liệu đọc thêm (dành cho sinh viên)

PGS. TS. Nguyễn Thị Đông. 2006. Giáo trình Kế toán công ty. NXB Đại học kinh tế quốc dân., Hà Nội.

Tài liệu tham khảo

1. PGS. TS. Nguyễn Thị Đông. 2006. Giáo trình Kế toán công ty. NXB Đại học kinh tế quốc dân., Hà Nội.
2. Luật gia Nguyễn Văn Thông. 2001. Tìm hiểu Luật Doanh nghiệp và các văn bản hướng dẫn thi hành. NXB Thống kê, TP. Hồ Chí Minh.
3. Bộ Tài chính. 2006. Hướng dẫn kế toán chuẩn mực “Lãi trên cổ phiếu”. Trong: Bộ tài chính, Số: 21/ 2006/TT-BTC, Thông tư hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ tài chính. Hà Nội.
4. Bộ Tài chính. 2004. Thông tư số 60/2004/TT-BTC Hướng dẫn việc phát hành cổ phiếu ra công chúng. Hà Nội.
5. Bộ Tài chính. 2003. Thông tư số 19/2003/TT-BTC Hướng dẫn điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ và quản lý cổ phiếu quỹ trong công ty cổ phần. Hà Nội.