TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG XÃ HỘI
KHOA KẾ TOÁN
Chủ biên: PGS. TS. Nghiêm Văn Lợi

GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH Hà Nội - 02/2007

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG XÃ HỘI
KHOA KẾ TOÁN
Chủ biên: PGS. TS. Nghiêm Văn Lợi

GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Hà Nội - 02/2007

LỜI NÓI ĐẦU

Kế toán tài chính là môn học quan trọng trong chương trình đào tạo sinh viên ngành kế toán. Nhằm tạo điều kiện cho sinh viên học tập tốt hơn môn học này, Khoa Kế toán, Trường đại học Lao động - Xã hội tổ chức biên soạn cuốn **"Giáo trình Kế toán tài chính".** Cuốn sách gồm 17 chương trình bày khá đầy đủ và chi tiết các phần hành kế toán trong các doanh nghiệp công nghiệp, thương mại, dịch vụ, xuất nhập khẩu, v.v... là tài liệu học tập cần thiết cho sinh viên, đồng thời còn là tài liệu tham khảo bổ ích cho cán bộ kế toán trong các doanh nghiệp. Tham gia biên soạn cuốn sách này gồm các giảng viên sau:

- PGS. TS. Nghiêm Văn Lợi, chủ biên, biên soạn các chương I, VIII và mục IV của chương VII;
- Th.S. Bùi Thị Chanh, biên soạn chương XVII;
- Th.S. Trương Đức Dịnh, biên soạn chương XIII;
- Th.S. Khúc Minh Hoàng, biên soạn chương IV;
- Th.S Lê Thị Thanh Hương, biên soạn chương III;
- Th.S. Phan Thị Thu Mai, biên soạn chương X;
- CN. Hoàng Anh Minh, biên soạn chương V;
- CN. Trần Đình Khang, biên soạn chương IX và chương XI;
- CN. Nguyễn Thị Thanh Nga, biên soạn chương VI và chương VII;
- CN. Vũ Thị Thê, biên soạn chương II;
- Th.S. Phí Văn Trọng, biên soạn chương XIV và chương XVI;
- Th.S. Nguyễn Thị Thu Thủy, biên soạn chương XV.

Mặc dù đã hết sức cố gắng nhưng trong lần xuất bản đầu tiên chắc chắn cuốn sách không tránh khỏi thiếu sót. Các tác giả mong nhận được ý kiến đóng góp có giá trị khoa học trên tinh thần xây dựng để lần xuất bản sau cuốn sách được hoàn thiện hơn.

Xin trân trọng cám ơn.

TM. CÁC TÁC GIẢ
PGS.TS. NGHIÊM VĂN LỢI

MỤC LỤC

Trang

Chương I
MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

I. VAI TRÒ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP 15
1. Vai trò của kế toán trong quản lý 15
2. Nhiệm vụ của kế toán tài chính trong doanh nghiệp 18

II. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN 18

III. NỘI DUNG VÀ YÊU CẦU CỦA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG DOANH NGHIỆP 20
1. Nội dung của kế toán tài chính trong doanh nghiệp 20
2. Các yêu cầu của thông tin kế toán tài chính trong doanh nghiệp 21

IV. HÌNH THỨC KẾ TOÁN 22
1. Hình thức Nhật kí chung 22
2. Hình thức Nhật ký - Sổ cái 23
3. Hình thức Chứng từ ghi sổ 25
4. Hình thức Nhật ký - Chứng từ 26
5. Kế toán trên máy vi tính 28

V. CÁC QUY ĐỊNH VỀ LẬP, BẢO QUẢN, LƯU TRỮ CHỨNG TỪ, SỬ DỤNG TÀI KHOẢN VÀ MỞ SỔ KẾ TOÁN 28
1. Quy định về lập, sử dụng, bảo quản và lưu trữ chứng từ kế toán 28
2. Quy định về sử dụng hệ thống tài khoản kế toán và ghi sổ kế toán 33

Chương II
KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

I. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG VỀ TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG DOANH NGHIỆP 38
1. Phân loại tiền lương trong doanh nghiệp 38
2. Quỹ tiền lương trong doanh nghiệp 40
3. Các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp 41
4. Ý nghĩa, yêu cầu và nhiệm vụ của kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp 42

II. KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG DOANH NGHIỆP 43
1. Kế toán chi tiết 43
2. Kế toán tổng hợp 51

Chương III
KẾ TOÁN NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

I. ĐẶC ĐIỂM, YÊU CẦU QUẢN LÝ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ TRONG DOANH NGHIỆP 59
1. Đặc điểm nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ 59
2. Yêu cầu quản lý nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ 60
3. Nhiệm vụ kế toán nguyên vật liệu, công cụ 60

II. PHÂN LOẠI VÀ TÍNH GIÁ NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ DỤNG CỤ 61
1. Phân loại nguyên vật liệu, công cụ 61
2. Tính giá nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ 62

III. KẾ TOÁN CHI TIẾT NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ DỤNG CỤ 66
1. Chứng từ sử dụng 66
2. Phương pháp kế toán chi tiết 68

IV. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYÊN 76
1.Tài khoản sử dụng 77
2. Kế toán nhập kho nguyên vật liệu 78
3. Kế toán xuất kho nguyên vật liệu 82
4. Đánh giá lại nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ 83
5. Kế toán xuất kho công cụ, dụng cụ 84
6. Kế toán kết quả kiểm kê nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ 87

V. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KÌ 88
1. Tài khoản sử dụng 89
2. Tài khoản sử dụng 90

Chương IV
KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

I. KHÁI NIỆM, ĐẶC ĐIỂM VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 93
1. Khái niệm tài sản cố định 93
2. Đặc điểm của tài sản cố định 93
3. Nhiệm vụ của kế toán tài sản cố định 94

II. PHÂN LOẠI VÀ ĐÁNH GIÁ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 94
1. Phân loại tài sản cố định 94

2. Đánh giá tài sản cố định 97

III. KẾ TOÁN TĂNG, GIẢM TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 101
1. Chứng từ sử dụng, trình tự lập, xử lý và luân chuyển chứng từ 101
2. Tài khoản kế toán 102
3. Kế toán tăng tài sản cố định 103
4. Kế toán giảm tài sản cố định 109

IV. KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THUÊ NGOÀI 112
1. Kế toán tài sản cố định thuê tài chính 112
2. Kế toán tài sản cố định thuê hoạt động 117

V. KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 119
1. Hao mòn và khấu hao tài sản cố định 119
2. Tính khấu hao tài sản cố định 119
3. Tài khoản hạch toán 122
4. Hạch toán khấu hao tài sản cố định 122

VI. KẾ TOÁN SỬA CHỮA, NÂNG CẤP TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 123
1. Kế toán sửa chữa tài sản cố định 123
2. Kế toán nâng cấp tài sản cố định 126

VII. KẾ TOÁN KIỂM KÊ VÀ ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH 127
1. Kế toán đánh giá lại tài sản cố định 127
2. Kế toán tài sản cố định thừa, thiếu khi kiểm kê 129

VIII. KẾ TOÁN CHI TIẾT TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ TRÌNH BÀY THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH 130
1. Kế toán chi tiết tài sản cố định 130
2. Trình bày thông tin về tài sản cố định trên báo cáo tài chính 134

Chương V
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

I. NỘI DUNG, NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM 136
1. Bản chất chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm 136
2. Vai trò, nhiệm vụ của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm 139
3. Phân loại chi phí và giá thành sản phẩm 141

II. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT 147
1. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm 147
2. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên 149

3. Đánh giá sản phẩm làm dở 157

III. PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM 160
1. Phương pháp giản đơn (Phương pháp tính trực tiếp) 160
2. Phương pháp hệ số 160
3. Phương pháp tỷ lệ 161
4. Phương pháp tổng cộng chi phí 162
5. Phương pháp liên hợp 162

IV. PHƯƠNG ÁN TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG MỘT SỐ LOẠI HÌNH DOANH NGHIỆP 162
1. Doanh nghiệp sản xuất giản đơn 162
2. Doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng 162
3. Doanh nghiệp sản xuất phức tạp chế biến liên tục 164
4. Kế toán chi phí sản xuất ở doanh nghiệp có bộ phận sản xuất phụ 164
5. Doanh nghiệp áp dụng hệ thống hạch toán định mức 168

V. KẾ TOÁN TỔNG HỢP CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN XUẤT SẢN PHẨM HOÀN THÀNH 169
1. Tài khoản sử dụng 169
2. Phương pháp kế toán 169

VI. SỔ KẾ TOÁN 170
1. Sổ chi phí sản xuất kinh doanh 170
2. Thẻ tính giá thành sản phẩm, dịch vụ 172

Chương VI
KẾ TOÁN THÀNH PHẨM, TIÊU THỤ VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

I. KHÁI NIỆM THÀNH PHẨM, TIÊU THỤ THÀNH PHẨM VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN 174
1. Khái niệm 174
2. Nhiệm vụ của kế toán thành phẩm, tiêu thụ thành phẩm 175

II. KẾ TOÁN THÀNH PHẨM 176
1. Đánh giá thành phẩm 176
2. Kế toán chi tiết thành phẩm 177
3. Kế toán tổng hợp 177

III. KẾ TOÁN TIÊU THỤ THÀNH PHẨM 180
1. Một số quy định 180
2. Kế toán chi tiết tiêu thụ 181
3. Kế toán tổng hợp 186

IV. KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP. 197
1. Khái niệm, nội dung chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp 197
2. Tài khoản sử dụng 199
3. Phương pháp hạch toán 200
V. KẾ TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG NỘI BỘ 203
1. Tài khoản sử dụng 203
2. Phương pháp hạch toán 204
VI. KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH 206
1. Nội dung 206
2. Tài khoản sử dụng 207
3. Phương pháp hạch toán 207
VII. SỔ KẾ TOÁN CHI TIẾT 208

Chương VII
HẠCH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH VÀ HOẠT ĐỘNG KHÁC

I. HẠCH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH NGẮN HẠN 209
1. Kế toán đầu tư chứng khoán ngắn hạn 209
2. Kế toán đầu tư ngắn hạn khác 211
II. HẠCH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH DÀI HẠN 212
1. Kế toán bất động sản đầu tư 212
2. Kế toán đầu tư vào công ty con 218
3. Kế toán đầu tư liên doanh dài hạn 221
4. Kế toán đầu tư vào công ty liên kết 228
5. Kế toán đầu tư dài hạn khác 231
III. HẠCH TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ ĐẦU TƯ CHỨNG KHOÁN 235
1. Nguyên tắc hạch toán 235
2. Tài khoản hạch toán 237
3. Trình tự hạch toán 238
IV. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ THU NHẬP KHÁC 238
1. Nội dung 238
2. Tài khoản sử dụng 239
3. Phương pháp hạch toán 240
V. HẠCH TOÁN CHI PHÍ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP, THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI PHẢI TRẢ, TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI 241
1. Xác định chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại, thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại 241

2. Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại 255

Chương VIII
KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN

I. HẠCH TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN TRONG DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC VÀ TRONG CÁC CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN 262
1. Kế toán tạm phân phối lợi nhuận theo kế hoạch 266
2. Kế toán phân phối chính thức lợi nhuận khi quyết toán được duyệt 266

II. KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN 270
1. Các vấn đề chung về chia cổ tức trong công ty cổ phần 270
2. Chia cổ tức cho nhiều cổ phiếu 271
3. Chia cổ tức bằng tiền 275
4. Chia cổ tức bằng cổ phiếu 278
5. Chia cổ tức bằng tài sản 280

Chương IX
KẾ TOÁN TÀI SẢN BẰNG TIỀN

I. KẾ TOÁN TIỀN VIỆT NAM 281
1. Yêu cầu quản lý nguyên tắc hạch toán 281
2. Hạch toán chi tiết 282
3. Hạch toán tổng hợp 288

II. HẠCH TOÁN NGOẠI TỆ 296
1. Nguyên tắc hạch toán ngoại tệ 296
2. Tài khoản sử dụng 298
3. Hạch toán ngoại tệ phát sinh trong giai đoạn sản xuất kinh doanh 299
4. Hạch toán ngoại tệ trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản trước hoạt động 302
5. Đánh giá tài sản, nợ bằng ngoại tệ cuối năm tài chính 304

III. SỔ KẾ TOÁN TỔNG HỢP 305
1. Trình tự luân chuyển 305
2. Sổ kế toán 307

Chương X
HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU

I. KẾ TOÁN PHẢI THU CỦA KHÁCH HÀNG 311
1. Tài khoản hạch toán 312
2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu 313
3. Sổ sách kế toán 317

II. HẠCH TOÁN THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐƯỢC KHẤU TRỪ 321
1. Tài khoản kế toán 322
2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu 323

III. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU NỘI BỘ 326
1. Tài khoản hạch toán 327
2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu 328

IV. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU KHÁC 330
1. Tài khoản hạch toán 331
2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu 332

V. HẠCH TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ PHẢI THU KHÓ ĐÒI 333
1. Tài khoản hạch toán 333
2. Phương pháp hạch toán 333

VI. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN TẠM ỨNG 334
1. Tài khoản hạch toán 335
2. Phương pháp hạch toán 335

VII. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN CẦM CỐ, KÝ QUỸ, KỸ CƯỢC NGẮN HẠN 336
1. Tài khoản kế toán 337
2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu 337

Chương XI
HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ

I. HẠCH TOÁN VAY NGẮN HẠN 339
1. Tài khoản hạch toán 339
2. Trình tự hạch toán 340

II. HẠCH TOÁN NỢ DÀI HẠN ĐẾN HẠN TRẢ 344
1. Tài khoản hạch toán 344
2. Trình tự hạch toán 345

III. HẠCH TOÁN THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH 345
1. Tài khoản kế toán 345
2. Kế toán thuế GTGT phải nộp 346

IV. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI TRẢ, PHẢI NỘP KHÁC 350
1. Tài khoản hạch toán 350
2. Phương pháp hạch toán 350

V. HẠCH TOÁN VAY DÀI HẠN 352
1. Tài khoản hạch toán 352
2. Phương pháp hạch toán 353

VI. HẠCH TOÁN NỢ DÀI HẠN 355
1. Tài khoản hạch toán 355
2. Phương pháp hạch toán 355

VII. KẾ TOÁN PHÁT HÀNH TRÁI PHIẾU 356
1. Tài khoản hạch toán 359
2. Phương pháp hạch toán 360

VIII. HẠCH TOÁN NHẬN KÝ QUỸ, KÝ CƯỢC DÀI HẠN 365
1. Tài khoản hạch toán 365
2. Phương pháp hạch toán 366

IX. HẠCH TOÁN PHẢI TRẢ NỘI BỘ 366
1. Tài khoản hạch toán 366
2. Phương pháp hạch toán 367

X. KẾ TOÁN DỰ PHÒNG PHẢI TRẢ 368
1. Tài khoản hạch toán 369
2. Phương pháp hạch toán 370

Chương XII
KẾ TOÁN NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU

I. KẾ TOÁN NGUỒN VỐN KINH DOANH 373
1. Tài khoản hạch toán 374
2. Phương pháp hạch toán 375

II. HẠCH TOÁN CHÊNH LỆCH ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN 377
1. Tài khoản hạch toán 377
2. Phương pháp hạch toán 378

III. HẠCH TOÁN CÁC QUỸ CỦA DOANH NGHIỆP 379
1. Kế toán quỹ đầu tư phát triển 379
2. Kế toán quỹ dự phòng tài chính 379
3. Kế toán các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu 381
4. Kế toán Quỹ khen thưởng, phúc lợi 382

IV. HẠCH TOÁN NGUỒN VỐN ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN 384
1. Tài khoản sử dụng 385
2. Phương pháp hạch toán 385

Chương XIII
BÁO CÁO TÀI CHÍNH

I. TÁC DỤNG, NỘI DUNG, YÊU CẦU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH 387
1. Ý nghĩa, tác dụng của báo cáo tài chính 387
2. Nội dung của báo cáo tài chính 387
3. Thời hạn và yêu cầu lập báo tài chính 388

II. BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN 390
1. Tác dụng của Bảng cân đối kế toán 390
2. Nội dung của Bảng cân đối kế toán 390
3. Phương pháp lập Bảng cân đối kế toán 392

III. BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH 403
1. Tác dụng 403
2. Nội dung của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh 404
3. Phương pháp lập và cơ sở lập 404

IV. BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ 407
1. Tác dụng 407
2. Nội dung và kết cấu 408
3. Phương pháp lập 409

Chương XIV
HẠCH TOÁN KINH DOANH HÀNG HOÁ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI

I. ĐẶC ĐIỂM CỦA HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THƯƠNG MẠI VÀ NHIỆM VỤ HẠCH TOÁN 427
1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh thương mại 427
2. Đặc điểm kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh thương mại 427
3. Nhiệm vụ kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh thương mại 430

II. HẠCH TOÁN NGHIỆP VỤ MUA, BÁN HÀNG HOÁ 430
1. Kế toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá theo phương pháp kê khai thường xuyên 430
2. Kế toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá theo phương pháp kiểm kê định kỳ 440

III. HẠCH TOÁN QUÁ TRÌNH XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ TIÊU THỤ HÀNG HOÁ
1. Xác định giá vốn hàng bán 442
2. Hạch toán xác định kết quả kinh doanh 444

Chương XV
KẾ TOÁN XUẤT, NHẬP KHẨU HÀNG HOÁ

I. KẾ TOÁN XUẤT KHẨU HÀNG HOÁ 446
1. Kế toán xuất khẩu trực tiếp 446
2. Kế toán xuất khẩu uỷ thác 448

II. KẾ TOÁN NHẬP KHẨU HÀNG HOÁ 452
1. Kế toán nhập khẩu trực tiếp 452
2. Kế toán nhập khẩu uỷ thác 453

Chương XVI
HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ

I. ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP KINH DOANH VẬN TẢI 457
1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh vận tải ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí, tính giá thành và xác định kết quả kinh doanh 457
2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải 458

II. KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM DU LỊCH 465
1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh du lịch 465
2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm du lịch 465
3. Phương pháp kế toán tính giá thành sản phẩm 467

Chương XVII
HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP

I. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CHUNG VỀ NGÀNH XÂY LẮP 469
1. Đặc điểm ngành xây lắp 469
2. Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm xây lắp 470
3. Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành 476

II. PHƯƠNG PHÁP TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM XÂY LẮP 477
1. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí 477
2. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và đánh giá sản phẩm dở dang 494
3. Đánh giá sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ 497
4. Phương pháp kế toán tính giá thành và bàn giao công trình 499

PHẦN PHỤ LỤC

Chương I
MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

I. VAI TRÒ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP

1. Vai trò của kế toán trong quản lý

Quản lý là quá trình ra quyết định liên quan đến đối tượng quản lý. Để có được các quyết định phù hợp, đem lại hiệu quả quản lý cao, chủ thể quản lý cần phải nắm được thông tin về tình trạng của đối tượng quản lý. Thông tin về tình trạng của đối tượng quản lý đóng vai trò quan trọng, ảnh hưởng đến quyết định của chủ thể quản lý. Chủ thể quản lý có thể có các quyết định không phù hợp làm cho hiệu quả quản lý thấp, thậm chí gây ra hậu quả xấu do không nắm được tình trạng của đối tượng quản lý.

Đối với quản lý doanh nghiệp, để quản lý tốt hoạt động SXKD, ngoài nắm chắc thông tin về thị trường, khách hàng, môi trường kinh doanh, v.v... các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải có đầy đủ thông tin cần thiết về tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Để có được các thông tin này, người ta có thể sử dụng nhiều phương tiện và cách thức khác nhau nhưng cách thức thông dụng và hiệu quả nhất mà các doanh nghiệp đang sử dụng hiện nay là thông qua hệ thống kế toán.

Hệ thống kế toán với nhiệm vụ cung cấp thông tin ngày càng khẳng định vai trò quan trọng của nó trong quá trình ra quyết định. Thông qua thông tin do kế toán cung cấp, người sử dụng thông tin ở các mức độ khác nhau có thể nắm được tình trạng tài sản, nguồn vốn, kết quả SXKD, v.v... của doanh nghiệp để đưa ra các quyết định kinh doanh hợp lý. Tùy theo quan hệ của người sử dụng thông tin với quá trình hoạt động của doanh nghiệp, người ta chia thành hai nhóm chính là nhóm những người sử dụng thông tin trong doanh nghiệp và nhóm những người sử dụng thông tin ngoài doanh nghiệp.

Những người sử dụng thông tin trong doanh nghiệp là các nhà quản trị doanh nghiệp, họ sử dụng thông tin kế toán để phục vụ cho việc ra các quyết định chỉ đạo, điều hành SXKD của doanh nghiệp. Tùy theo vị trí và nhiệm vụ mà mỗi nhà quản trị cần có các thông tin khác nhau về tình trạng tài sản, nguồn vốn, tình hình sản xuất, tiêu thụ từng loại thành phẩm, hàng hóa,

nguyên vật liệu tồn kho, giá thành sản xuất của từng loại thành phẩm, tình hình và kết quả tiêu thụ từng loại thành phẩm, hàng hóa trên thị trường, v.v... Một số thông tin ở trên được coi là bí mật của doanh nghiệp. Để tránh bị các đối thủ cạnh tranh lợi dụng nhiều doanh nghiệp quy định quyền tiếp cận thông tin ở các mức độ khác nhau phụ thuộc vào trách nhiệm và nhiệm vụ được giao.

Những người sử dụng thông tin ngoài doanh nghiệp là những người không trực tiếp chỉ đạo các hoạt động SXKD của doanh nghiệp nhưng có quyền lợi liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp hoặc có ảnh hưởng nhất định đến tình trạng tài chính hoặc hoạt động của doanh nghiệp. Tùy theo các đối tượng cụ thể mà họ quan tâm đến doanh nghiệp ở những khía cạnh khác nhau. Đối với các cổ đông và các nhà đầu tư, vấn đề họ quan tâm nhiều nhất là cổ phiếu của doanh nghiệp trong tương lai tăng hay giảm và mức độ tăng giảm giá cổ phiếu này trên thị trường. Dựa vào các thông tin do doanh nghiệp cung cấp để họ quyết định có tiếp tục đầu tư hoặc nắm giữ các cổ phiếu này hay không?

Các nhà cung cấp tín dụng như các ngân hàng, các công ty tài chính hay các nhà cung cấp thường chỉ quan tâm đến khả năng thanh toán số tiền mà họ đã hoặc sẽ cho doanh nghiệp vay. Thông qua các thông tin tài chính do doanh nghiệp cung cấp để họ quyết định có cho doanh nghiệp vay hoặc bán chịu cho doanh nghiệp hay không? Cho vay hoặc bán chịu với số tiền bao nhiêu?

Cơ quan thuế thường dựa vào các thông tin kế toán do doanh nghiệp cung cấp để quyết định số thuế mà doanh nghiệp phải nộp.

Xuất phát từ mục đích cung cấp thông tin phục vụ các nhu cầu khác nhau của mỗi nhóm người sử dụng mà kế toán hình thành và phát triển thành hai phân hệ kế toán khác nhau là kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Kế toán tài chính với mục đích chính là cung cấp thông tin giúp cho người sử dụng ngoài doanh nghiệp đánh giá được tình trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp nên nhiệm vụ trọng tâm của kế toán tài chính là để lập ra các báo cáo tài chính. Khác với kế toán tài chính, phân hệ kế toán quản trị được thiết lập nhằm mục đích duy nhất là cung cấp thông tin trợ giúp cho quản trị doanh nghiệp nên thông tin do kế toán quản trị cung cấp không được cung cấp cho nhóm người sử dụng ngoài doanh nghiệp. Các thông tin này được coi là bí mật của doanh nghiệp.

Mặc dù đều là hệ thống thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho người sử dụng nhưng do mục đích và đối tượng sử dụng thông tin khác nhau nên giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị có những điểm khác nhau đáng kể về yêu cầu, đối tượng, phạm vi, nguyên tắc và phương pháp kế toán, v.v...

Trước hết về yêu cầu thông tin, mục đích của kế toán tài chính là cung cấp thông tin để người sử dụng đánh giá được tình trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp nên yêu cầu dễ hiểu, tin cậy và so sánh được là bắt buộc phải có đối với các báo cáo do kế toán tài chính cung cấp. Xuất phát từ các yêu cầu này nên kế toán tài chính là loại kế toán có tính pháp lý cao, các doanh nghiệp bắt buộc phải thực hiện và lập báo cáo tài chính đồng thời phải tuân thủ theo các chuẩn mực, các nguyên tắc kế toán chung. Khác với kế toán tài chính, mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của các nhà quản trị nên ở đây không đặt ra yêu cầu dễ hiểu và so sánh được cũng như coi nhẹ yêu cầu tin cậy nhưng yêu cầu phù hợp và kịp thời lại được coi trọng. Các yêu cầu này của kế toán quản trị cho phép các doanh nghiệp không cần thiết phải tuân thủ các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán chung mà có thể vận dụng thích hợp theo khả năng và sự hiểu biết của họ. Thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp cũng mang tính tự nguyện xuất phát từ nhu cầu thông tin mà không bị bắt buộc như đối với kế toán tài chính.

Các điểm giống và khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị có thể được tóm tắt trong bảng sau:

	Kế toán tài chính	**Kế toán quản trị**
Mục đích	Cung cấp thông tin cho cả người sử dụng trong và ngoài doanh nghiệp nhưng chủ yếu là người ngoài doanh nghiệp.	Chỉ cung cấp cho những người sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp.
Tính chất pháp lý	Bắt buộc	Tự nguyện
Cơ sở thực hiện	Thực hiện theo các quy định của pháp luật về kế toán, thuế, các quy định về quản lí kinh tế, tài chính, các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán được chấp nhận.	Dựa trên một phần các thông tin do kế toán tài chính cung cấp (đo lường, các mối quan hệ giữa các loại tài sản, v.v...). Việc sử dụng các thông tin này căn cứ vào yêu cầu của quản lí doanh nghiệp.
Nguyên tắc đánh giá tài sản	Áp dụng nguyên tắc đánh giá tài sản theo giá phí.	Áp dụng nhiều nguyên tắc đánh giá tài sản như đánh giá theo giá trị kinh tế, dự đoán CPSX, v.v...
Thước đo	Chỉ sử dụng thước đo tiền tệ.	Thước đo tiền tệ và hiện vật.

	Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
Yêu cầu thông tin	Tin cậy, dễ hiểu, so sánh được, khách quan, liên tục, trọng yếu, v.v...	Theo nguyên tắc "Chi phí khác nhau cho những mục đích khác nhau". Trọng yếu, kịp thời và hiệu quả.
Nội dung thông tin	Thông tin về quá khứ.	Thông tin hướng đến tương lai.
Thời gian thông tin	Bắt buộc theo từng giai đoạn: tháng, quý, năm.	Thời gian phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của người sử dụng.
Hình thức thông tin	Chỉ có thông tin tài chính.	Bao gồm cả thông tin tài chính và phi tài chính.

2. Nhiệm vụ của kế toán tài chính trong doanh nghiệp

Thực hiện chức năng cung cấp thông tin và là công cụ đắc lực cho quản lí, bảo vệ tài sản của doanh nghiệp, hạch toán kế toán cần thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

Ghi chép và cung cấp đầy đủ, trung thực, kịp thời các thông tin về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Giám sát tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất - kinh doanh.

Góp phần tích cực bảo vệ tài sản của doanh nghiệp, ngăn chặn các hiện tượng tham ô lãng phí tài sản của doanh nghiệp.

Góp phần ngăn chặn các hành vi vi phạm chế độ chính sách và pháp luật của nhà nước.

Tham mưu, đề xuất các biện pháp nhằm khai thác có hiệu quả các tiềm năng của doanh nghiệp.

II. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01 "Chuẩn mực chung" quy định các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản làm cơ sở ban hành các chuẩn mực kế toán thống nhất và giúp các doanh nghiệp ghi chép, xử lý các vấn đề kế toán chưa được quy định cụ thể và lập báo cáo kế toán trung thực, hợp lý. Các nguyên tắc kế toán

1. Cơ sở dồn tích: Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền. Báo cáo tài

chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

2. Hoạt động liên tục: Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

3. Giá gốc: Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

4. Phù hợp: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

5. Nhất quán: Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

6. Thận trọng: Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

- Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;
- Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;
- Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;
- Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

7. Trọng yếu: Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng

kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

III. NỘI DUNG VÀ YÊU CẦU CỦA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG DOANH NGHIỆP

1. Nội dung của kế toán tài chính trong doanh nghiệp

Mục đích của kế toán tài chính là cung cấp thông tin để người sử dụng đánh giá tình trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp thông qua các báo cáo tài chính. Để thực hiện mục đích này, kế toán tài chính phải thu thập, phản ánh các thông tin liên quan đến các đối tượng được phản ánh trên các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Có thể nói, các mục đích này đã quyết định nội dung của kế toán tài chính. Kế toán tài chính có các nội dung cơ bản sau:

- Kế toán tài chính phải thu thập các thông tin về tình trạng và sự biến động của các loại tài sản, gồm:

+ Tiền và các khoản tương đương tiền: phản ánh và cung cấp thông tin về tình trạng và sự biến động của các loại tiền, tương đương tiền trong doanh nghiệp cho người sử dụng.

+ Các khoản phải thu: phản ánh các khoản phải thu của doanh nghiệp và tình hình thanh toán các khoản phải thu của doanh nghiệp theo từng khách hàng.

+ Hàng tồn kho: phản ánh tình trạng và sự biến động của các loại vật tư, thành phẩm, hàng hóa tồn kho trong doanh nghiệp theo từng loại hàng tồn kho, từng nguồn nhập và theo từng mục đích xuất kho.

+ Đầu tư tài chính ngắn hạn: phản ánh tình trạng và sự biến động của các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn trong doanh nghiệp.

+ Tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản cố định thuê tài chính: phản ánh tình trạng và sự biến động của các loại TSCĐ trong doanh nghiệp, tình hình sử dụng, sửa chữa, khấu hao TSCĐ, v.v...

+ Đầu tư tài chính dài hạn: phản ánh tình trạng và sự biến động của các khoản đầu tư dài hạn của doanh nghiệp bao gồm các khản đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, góp vốn liên doanh và đầu tư dài hạn khác.

+ Tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn khác phản ánh tình trạng và sự biến động của các loại tài sản ngắn hạn và dài hạn khác chưa được kể đến ở trên.

- Kế toán các khoản nợ phải trả, gồm:

+ Phải trả người bán: phản ánh các khoản nợ và tình hình thanh toán các khoản nợ cho người bán của doanh nghiệp.

+ Phải trả nợ vay: phản ánh các khoản tiền vay và tình hình thanh toán nợ vay của doanh nghiệp.

+ Thuế và các khoản nộp ngân sách nhà nước: xác định và phản ánh số thuế doanh nghiệp phải nộp cho ngân sách nhà nước và tình hình thanh toán các khoản thuế này.

+ Phải trả công nhân viên: xác định và phản ánh số tiền lương, tiền công và các khoản phải trả khác mà doanh nghiệp phải thanh toán cho công nhân viên và tình hình thanh toán các khoản phải trả này.

+ Các khoản phải trả, phải nộp khác: phản ánh các khoản phải trả, phải nộp khác của doanh nghiệp mà chưa được phản ánh trong các nội dung trên như các khoản BHXH, BHYT, KPCD phải nộp cho cơ quan quản lý, các khoản tiền thừa chưa xác định được nguyên nhân, v.v...

- Kế toán vốn chủ sở hữu, gồm:

+ Vốn của chủ sở hữu: phản ánh tình trạng và sự biến động của vốn chủ sở hữu trong doanh nghiệp.

+ Các quỹ: phản ánh tình hình trích lập và sử dụng các quỹ trong doanh nghiệp.

+ Lợi nhuận chưa phân phối: phản ánh việc hình thành và phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp.

- Kế toán các khoản doanh thu, chi phí kinh doanh; thu nhập khác và chi phí khác: phản ánh doanh thu, thu nhập và chi phí kinh doanh phát sinh trong kỳ hạch toán.

- v.v...

Thực hiện hạch toán các nội dung trên kế toán phải đồng thời sử dụng các phương pháp và phương tiện kế toán phù hợp với các chuẩn mực, nguyên tắc kế toán và các quy định kế toán hiện hành. Các phương tiện được kế toán sử dụng để thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán phổ biến hiện nay là các chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán và các báo cáo kế toán.

2. Các yêu cầu của thông tin kế toán tài chính trong doanh nghiệp

Trung thực: Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Khách quan: Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo.

Đầy đủ: Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kỳ kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ.

Kịp thời: Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng thời hạn quy định.

Dễ hiểu: Các thông tin và số liệu kế toán trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng có hiểu biết về kinh doanh, về kinh tế, tài chính, kế toán ở mức trung bình. Những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh.

Có thể so sánh: Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp chỉ có thể so sánh được khi tính toán và trình bày nhất quán. Trường hợp không nhất quán thì phải giải trình trong phần thuyết minh để người sử dụng báo cáo tài chính có thể so sánh thông tin giữa các kỳ kế toán, giữa các doanh nghiệp hoặc giữa thông tin thực hiện với thông tin dự toán, kế hoạch.

Thông tin kế toán phải đáp ứng đồng thời tất cả các yêu cầu trên.

IV. HÌNH THỨC KẾ TOÁN

Theo quy định hiện hành, doanh nghiệp có thể ghi sổ kế toán thủ công hoặc trên máy vi tính. Nếu ghi sổ kế toán thủ công, doanh nghiệp có thể áp dụng một trong các hình thức kế toán: Nhật ký chung, Nhật ký - Sổ cái, Chứng từ ghi sổ và Nhật ký chứng từ. Trình tự hạch toán quy định cho mỗi hình thức kế toán áp dụng trong các doanh nghiệp như sau:

1. Hình thức Nhật kí chung

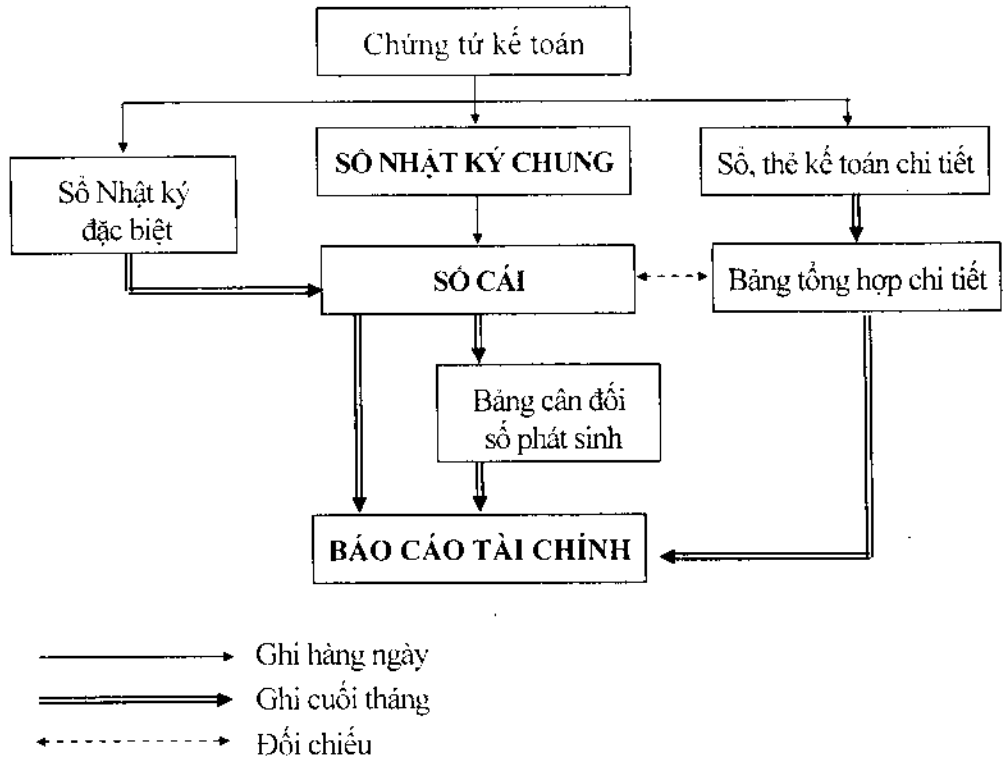
Theo hình thức kế toán này, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên chứng từ trước hết được phản ánh theo thứ tự thời gian vào sổ Nhật ký chung hoặc nhật ký đặc biệt (nếu có). Sau đó căn cứ vào nhật ký chung hoặc nhật ký đặc biệt, kế toán ghi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sổ cái theo từng đối tượng kế toán. Trình tự ghi sổ theo hình thức này như sau:

Hàng ngày căn cứ vào các chứng từ phát sinh, kế toán ghi các số liệu vào sổ nhật kí chung. Sau đó, căn cứ số liệu đã ghi trên nhật kí chung để ghi vào các TK phù hợp trên sổ cái. Các số liệu liên quan đến các sổ, thẻ kế toán chi tiết cũng được đồng thời ghi vào các sổ, thẻ chi tiết tương ứng.

Ngoài nhật ký chung, kế toán có thể mở các nhật kí đặc biệt như: nhật kí thu tiền, nhật kí chi tiền, nhật kí mua hàng, nhật kí bán hàng, v.v... Căn cứ để ghi vào các nhật kí đặc biệt là các chứng từ gốc liên quan. Định kì từ 5-10 ngày hoặc cuối tháng số liệu tổng hợp từ các nhật kí đặc biệt được ghi vào các TK phù hợp trên sổ cái sau khi đã loại trừ sự trùng lắp của những nghiệp vụ được đồng thời ghi vào nhiều sổ nhật kí đặc biệt khác.

Cuối tháng, quý, năm cộng các số liệu trên sổ cái, tính số dư để lập bảng cân đối số phát sinh. Các số liệu trên sổ kế toán chi tiết cũng được tổng hợp để lập ra các bảng tổng hợp chi tiết. Các số liệu trên sau khi kiểm tra thấy khớp đúng được sử dụng để lập các báo cáo kế toán.

Sơ đồ 1.1. Hạch toán theo hình thức Nhật kí chung



2. Hình thức Nhật ký - Sổ cái

Đặc điểm của hình thức Nhật ký - Sổ cái là các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều được ghi vào sổ Nhật ký - Sổ cái theo trình tự thời gian (phần nhật ký) và theo từng đối tượng hạch toán (phần sổ cái). Trình tự ghi sổ theo hình thức kế toán này như sau:

Hàng ngày người giữ Nhật kí - Sổ cái nhận toàn bộ chứng từ gốc, kiểm tra, định khoản rồi ghi vào sổ. Mỗi chứng từ ghi vào một dòng ở cả hai phần nhật kí và sổ cái. Kế toán có thể lập bảng tổng hợp chứng từ gốc cho các chứng từ gốc cùng loại phát sinh nhiều lần trong tháng theo định kì sau đó căn cứ vào số liệu trên bảng này để ghi vào sổ cái. Các chứng từ gốc liên quan đến các đối tượng cần hạch toán chi tiết sau khi ghi vào sổ cái được dùng để ghi vào các sổ, thẻ kế toán chi tiết có liên quan.

Cuối tháng sau khi ghi toàn bộ số liệu trên các chứng từ gốc vào Nhật kí - Sổ cái và các sổ chi tiết liên quan, kế toán cộng dồn số liệu trên Nhật kí - Sổ cái và các sổ, thẻ kế toán chi tiết. Các số liệu cộng dồn phải đạt được quan hệ cân đối sau:

Tổng cộng số tiền phát sinh = Tổng cộng phát sinh bên Nợ các TK = Tổng cộng phát sinh bên Có các TK

và

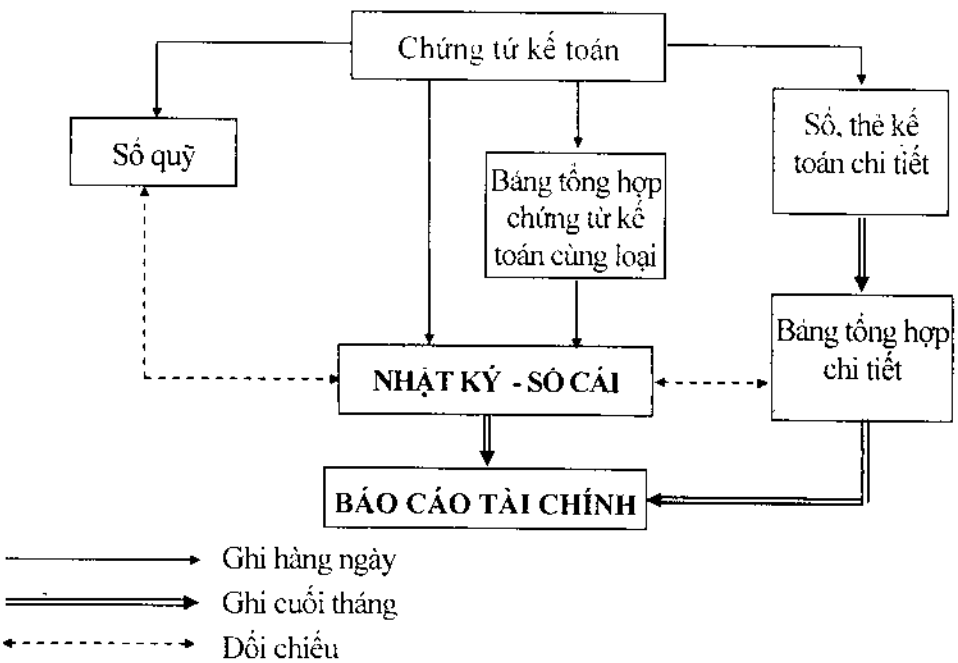
Tổng số dư Nợ cuối kì của các TK = Tổng số dư Có cuối kì của các TK

Lập bảng tổng hợp các số liệu phát sinh trên các sổ, thẻ kế toán chi tiết theo từng TK. Đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp với số liệu trên sổ cái theo từng TK.

Sau khi đối chiếu số liệu thấy khớp đúng thì căn cứ vào các số liệu trên Sổ cái và các sổ chi tiết để lập báo cáo kế toán.

Hình thức Nhật ký - Sổ cái có ưu điểm là đơn giản, dễ làm, thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, ít nghiệp vụ kinh tế, sử dụng ít TK (khoảng trên dưới 20 TK). Tuy nhiên, hình thức này cũng tồn tại một số nhược điểm như: việc ghi chép trùng lặp làm tăng khối lượng công việc kế toán, không thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn, nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Sơ đồ 1.2. Hạch toán theo hình thức Nhật ký - Sổ cái



3. Hình thức Chứng từ ghi sổ

Trình tự ghi sổ theo hình thức này được thực hiện như sau:

Hàng ngày hoặc định kỳ, kế toán tập hợp, phân loại chứng từ theo từng loại nghiệp vụ kinh tế. Lập chứng từ ghi sổ cho các chứng từ cùng loại (có cùng định khoản). Chứng từ ghi sổ sau khi lập xong được ghi vào sổ đăng kí chứng từ ghi sổ để lấy số hiệu. Số hiệu của chứng từ ghi sổ chính là số thứ tự trong sổ đăng kí chứng từ ghi sổ. Sau khi đăng kí xong, số liệu tổng cộng trên chứng từ ghi sổ được dùng để ghi vào sổ cái các TK có liên quan. Cuối tháng, kế toán cộng sổ cái để tính số phát sinh và số dư cuối kì các tài khoản. Căn cứ vào số liệu cuối tháng kế toán lập bảng cân đối TK và các báo cáo kế toán.

Kế toán chi tiết cũng căn cứ vào số liệu trên các chứng từ để ghi vào các sổ kế toán chi tiết có liên quan. Cuối tháng, kế toán căn cứ vào số liệu trên các sổ chi tiết để lập bảng tổng hợp các số liệu chi tiết. Đối chiếu số liệu của bảng này với các số liệu của các TK tổng hợp trên sổ cái để phát hiện sai sót.

Hình thức này có ưu điểm là thích hợp với mọi loại hình đơn vị, thuận tiện cho áp dụng máy vi tính. Tuy nhiên, việc ghi chép bị trùng lặp nhiều nên việc lập báo cáo dễ bị chậm trễ nhất là trong điều kiện kế toán thủ công. Sổ sách trong hình thức này gồm:

- *Chứng từ ghi sổ:* Là sổ kế toán kiểu tờ rời dùng để hệ thống hoá chứng từ ban đầu theo các loại nghiệp vụ kinh tế. Thực chất là định khoản nghiệp vụ kinh tế trên chứng từ gốc để tạo điều kiện cho việc ghi sổ cái.

- *Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ:* Là sổ ghi theo thời gian, phản ánh toàn bộ chứng từ ghi sổ đã lập trong tháng. Sổ này nhằm quản lý chặt chẽ chứng từ ghi sổ và kiểm tra, đối chiếu số liệu với sổ cái. Mọi chứng từ ghi sổ sau khi lập xong đều phải đăng ký vào sổ này để lấy số hiệu và ngày tháng. Số hiệu của CTGS được đánh liên tục từ đầu tháng (hoặc đầu năm) đến cuối tháng (hoặc cuối năm). Ngày, tháng trên CTGS tính theo ngày ghi "Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ".

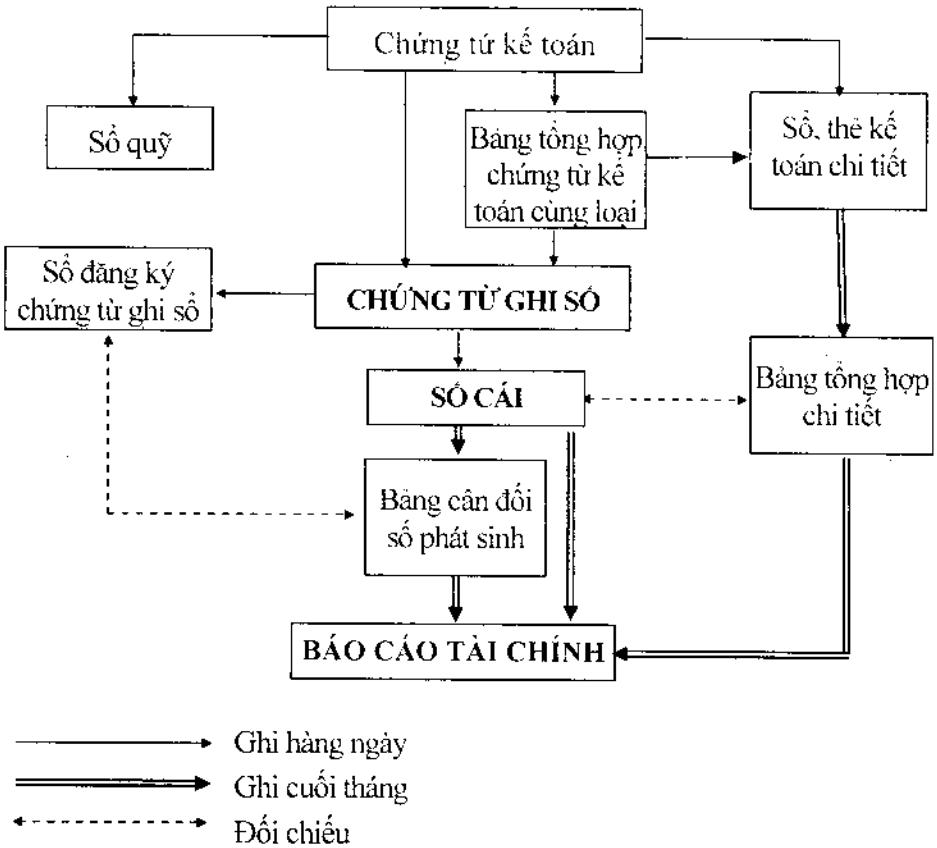
- *Sổ cái:* Dùng để hạch toán tổng hợp. Mỗi TK được phản ánh trên một vài trang sổ cái. Căn cứ duy nhất để ghi vào sổ cái là các chứng từ ghi sổ đã được đăng ký qua sổ đăng ký chứng từ ghi sổ.

- *Bảng cân đối số phát sinh:* Dùng để phản ánh tình hình đầu kỳ, phát sinh trong kỳ và tình hình cuối kỳ của các loại tài sản và nguồn vốn với mục đích kiểm tra tính chính xác của việc ghi chép cũng như cung cấp thông tin cần thiết cho quản lý. Quan hệ cân đối:

Tổng số tiền trên "Sổ đăng ký CTGS" = Tổng số phát sinh bên Nợ (hoặc bên Có) của tất cả các tài khoản

- *Các sổ và thẻ kế toán chi tiết:* Dùng để phản ánh các đối tượng cần hạch toán chi tiết (vật liệu, dụng cụ, tài sản cố định, chi phí sản xuất, tiêu thụ v.v...).

Sơ đồ 1.3. Hạch toán theo hình thức Chứng từ ghi sổ



4. Hình thức Nhật ký - Chứng từ

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ là tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo bên Có của các TK kết hợp với việc phân tích các nghiệp vụ kinh tế đó theo các TK đối ứng Nợ. Trong hình thức kế toán này, việc ghi sổ được kết hợp chặt chẽ giữa ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian với việc hệ thống hoá các nghiệp vụ theo từng đối tượng hạch toán. Trong hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ việc hạch toán tổng hợp với hạch toán chi tiết trên cùng một sổ kế toán và trong cùng một quá trình ghi chép cũng được thực hiện thường xuyên.

Hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ gồm có các loại sổ kế toán sau:

- Nhật ký chứng từ;
- Bảng kê;
- Sổ cái;
- Sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ như sau:

- Hạch toán tổng hợp:

Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ kế toán đã được kiểm tra lấy số liệu ghi trực tiếp vào các Nhật ký - Chứng từ hoặc Bảng kê, sổ chi tiết có liên quan. Đối với các loại chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh nhiều lần hoặc mang tính chất phân bổ, các chứng từ gốc trước hết được tập hợp và phân loại trong các bảng phân bổ, sau đó lấy số liệu kết quả của bảng phân bổ ghi vào các Bảng kê và Nhật ký - Chứng từ có liên quan. Đối với các Nhật ký - Chứng từ được ghi căn cứ vào các Bảng kê, sổ chi tiết thì căn cứ vào số liệu tổng cộng của bảng kê, sổ chi tiết, cuối tháng chuyển số liệu vào Nhật ký - Chứng từ.

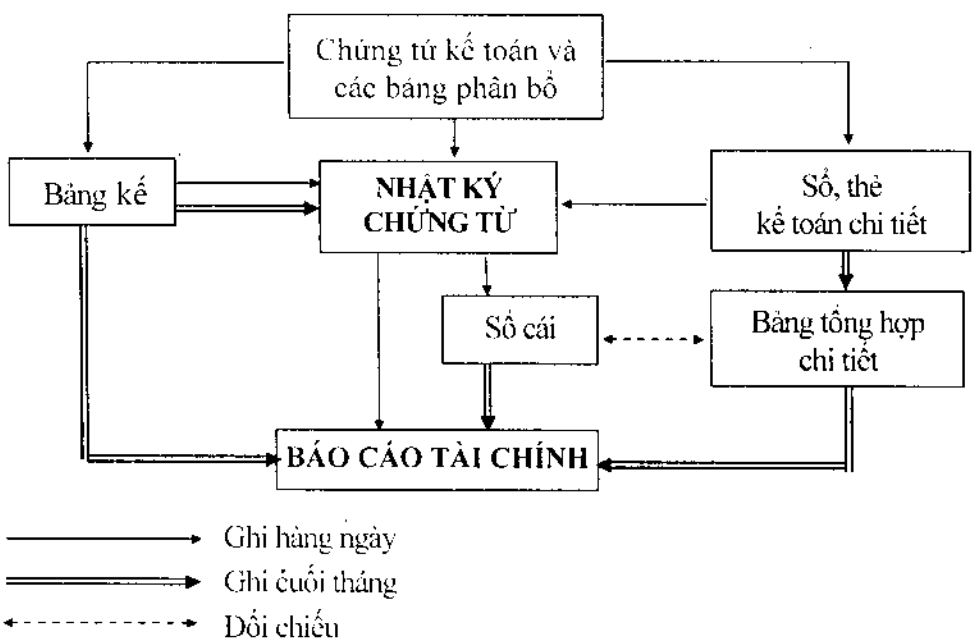
Cuối tháng, kế toán khoá sổ, cộng số liệu trên các Nhật ký - Chứng từ, kiểm tra, đối chiếu số liệu trên các Nhật ký - Chứng từ với các sổ, thẻ kế toán chi tiết, bảng tổng hợp chi tiết có liên quan và lấy số liệu tổng cộng của các Nhật ký - Chứng từ để ghi trực tiếp vào Sổ cái.

- Hạch toán chi tiết:

Căn cứ vào các chứng từ có liên quan đến các sổ, thẻ kế toán chi tiết, đồng thời với hạch toán tổng hợp, kế toán ghi số liệu trực tiếp từ chứng từ vào các sổ, thẻ kế toán chi tiết có liên quan. Cuối tháng, kế toán khóa sổ, cộng các sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết và căn cứ vào sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết để lập các Bảng tổng hợp chi tiết theo từng TK để đối chiếu với số liệu trên Sổ cái.

Số liệu tổng cộng ở Sổ cái và một số chỉ tiêu chi tiết trong Nhật ký - Chứng từ, Bảng kê và các Bảng tổng hợp chi tiết được dùng để lập báo cáo tài chính.

Sơ đồ 1.4. Hạch toán theo hình thức Nhật ký - Chứng từ



5. Kế toán trên máy vi tính

Kế toán trên máy vi tính là việc sử dụng các phần mềm kế toán để xử lý, lưu trữ và cung cấp thông tin về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thay cho việc sử dụng các sổ kế toán thủ công như sổ nhật ký và sổ cái. Khi thực hiện kế toán trên máy vi tính nhân viên kế toán nhập số liệu và thông tin trên chứng từ vào máy. Phần mềm kế toán trên máy sẽ tự động xử lý các thông tin theo chương trình đã định sẵn để in hoặc hiển thị ra các báo cáo theo yêu cầu của người sử dụng. Quy trình xử lý thông tin đầu vào trên các chứng từ để hiển thị hoặc in ra các báo cáo được thực hiện khác nhau phụ thuộc vào mỗi chương trình kế toán. Mỗi đơn vị có thể sử dụng một phần mềm khác nhau phù hợp với điều kiện kinh tế và đặc điểm hoạt động của đơn vị mình. Tuy nhiên, yêu cầu bắt buộc của mỗi phần mềm kế toán là phải cung cấp được các thông tin theo yêu cầu của người sử dụng và đáp ứng được các yêu cầu đặt ra của thông tin kế toán (tin cậy, dễ hiểu, so sánh được, v.v...).

V. CÁC QUY ĐỊNH VỀ LẬP, BẢO QUẢN, LƯU TRỮ CHỨNG TỪ, SỬ DỤNG TÀI KHOẢN VÀ MỞ SỔ KẾ TOÁN

1. Quy định về lập, sử dụng, bảo quản và lưu trữ chứng từ kế toán

1.1. Các quy định về lập và sử dụng chứng từ kế toán

1.1.1. Đối với chứng từ bằng giấy

Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của đơn vị kế toán đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ được lập một lần cho mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

Chứng từ kế toán phải được lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác theo nội dung quy định trên mẫu. Trong trường hợp chứng từ kế toán chưa có quy định mẫu thì đơn vị kế toán được tự lập chứng từ kế toán nhưng phải có đầy đủ các nội dung theo quy định. Các chỉ tiêu bắt buộc phải có trên chứng từ gồm:

a) Tên và số hiệu của chứng từ kế toán;

b) Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán;

c) Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán;

d) Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán;

đ) Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;

e) Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng

số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ;

g) Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán.

Ngoài những nội dung chủ yếu trên, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ.

Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên chứng từ kế toán không được viết tắt, không được tẩy xóa, sửa chữa; khi viết phải dùng bút mực, số và chữ viết phải liên tục, không ngắt quãng, chỗ trống phải gạch chéo; chứng từ bị tẩy xóa, sửa chữa đều không có giá trị thanh toán và ghi sổ kế toán. Khi viết sai vào mẫu chứng từ kế toán thì phải huỷ bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

Chứng từ kế toán phải được lập đủ số liên quy định. Trường hợp phải lập nhiều liên chứng từ kế toán cho một nghiệp vụ kinh tế, tài chính thì nội dung các liên phải giống nhau.

Các chứng từ kế toán được lập để giao dịch với tổ chức, cá nhân bên ngoài đơn vị kế toán thì liên gửi cho bên ngoài phải có dấu của đơn vị kế toán.

Người lập, người ký duyệt và những người khác ký tên trên chứng từ kế toán phải chịu trách nhiệm về nội dung của chứng từ kế toán.

Chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký. Chữ ký trên chứng từ kế toán phải được ký bằng bút mực. Không được ký chứng từ kế toán bằng mực đỏ hoặc đóng dấu chữ ký khắc sẵn. Chữ ký trên chứng từ kế toán của một người phải thống nhất.

Chữ ký trên chứng từ kế toán phải do người có thẩm quyền hoặc người được uỷ quyền ký. Nghiêm cấm ký chứng từ kế toán khi chưa ghi đủ nội dung chứng từ thuộc trách nhiệm của người ký.

Chứng từ kế toán chi tiền phải do người có thẩm quyền ký duyệt chi và kế toán trưởng hoặc người được uỷ quyền ký trước khi thực hiện. Chữ ký trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải ký theo từng liên.

1.1.2. Đối với chứng từ điện tử

Chứng từ điện tử là các vật mang tin chứa đựng các thông tin buộc phải có như chứng từ giấy thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hóa không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính hoặc trên vật mang tin như băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán. Doanh nghiệp được sử dụng chứng từ điện tử khi thỏa mãn các điều kiện sau:

- Có địa điểm, các đường truyền tải thông tin, mạng thông tin, thiết bị truyền tin đáp ứng yêu cầu khai thác, kiểm soát, xử lý, sử dụng, bảo quản và lưu trữ chứng từ điện tử;

- Có đội ngũ người thực thi đủ trình độ, khả năng tương xứng với yêu cầu kỹ thuật để thực hiện quy trình lập, sử dụng chứng từ điện tử theo quy trình kế toán và thanh toán;

Doanh nghiệp sử dụng chứng từ điện tử, phải đảm bảo tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ; phải có biện pháp quản lý, kiểm tra chống các hình thức lợi dụng khai thác, thâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng chứng từ điện tử không đúng quy định. Chứng từ điện tử khi bảo quản, được quản lý như tài liệu kế toán ở dạng nguyên bản mà nó được tạo ra, gửi đi hoặc nhận nhưng phải có đủ thiết bị phù hợp để sử dụng khi cần thiết.

Chữ ký điện tử phải được mã hoá bằng khoá mật mã được xác lập riêng cho từng cá nhân để xác định quyền và trách nhiệm của người lập và những người liên quan chịu trách nhiệm về tính an toàn và chính xác của chứng từ điện tử. Chữ ký trên chứng từ điện tử có giá trị như chữ ký tay trên chứng từ bằng giấy. Trường hợp thay đổi nhân viên kỹ thuật giải mã thì phải thay đổi lại ký hiệu mật, chữ ký điện tử, các khoá bảo mật và phải thông báo cho các bên có liên quan đến giao dịch điện tử. Người được giao quản lý, sử dụng ký hiệu mật, chữ ký điện tử, mã khoá bảo mật phải bảo đảm bí mật và chịu trách nhiệm trước pháp luật, nếu để lộ gây thiệt hại tài sản của đơn vị và của các bên tham gia giao dịch.

Chứng từ được lập theo đúng quy định được sử dụng làm căn cứ ghi sổ và phục vụ cho việc kiểm tra, thanh tra vì vậy cần được bảo quản, lưu trữ an toàn theo quy định của pháp luật và phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định.

Chứng từ điện tử có thể được chuyển thành chứng từ giấy hoặc ngược lại. Khi một chứng từ bằng giấy được chuyển thành chứng từ điện tử để giao dịch, thanh toán thì chứng từ điện tử sẽ có giá trị để thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính và chứng từ bằng giấy khi đó chỉ có giá trị lưu giữ để theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán. Ngược lại, nếu một chứng từ điện tử đã thực hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính chuyển thành chứng từ bằng giấy thì chứng từ bằng giấy đó chỉ có giá trị lưu giữ để ghi sổ kế toán, theo dõi và kiểm tra, không có hiệu lực để giao dịch, thanh toán. Việc chuyển đổi chứng từ bằng giấy thành chứng từ điện tử hoặc ngược lại phải được thực hiện theo đúng quy định về lập, sử dụng, kiểm soát, xử lý, bảo quản và lưu giữ chứng từ điện tử và chứng từ bằng giấy.

Danh mục chứng từ sử dụng trong các doanh nghiệp được quy định theo Quyết định số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính như sau:

TT	Tên chứng từ	Số hiệu	Yêu cầu	
			BB	HD
	I. Lao động tiền lương			
1	Bảng chấm công	01a-LĐTL		x
2	Bảng chấm công làm thêm giờ	01b-LĐTL		x
3	Bảng thanh toán tiền lương	02-LĐTL		x
4	Bảng thanh toán tiền thưởng	03-LĐTL		x
5	Giấy đi đường	04-LĐTL		x
6	Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành	05-LĐTL		x
7	Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ	06-LĐTL		x
8	Bảng thanh toán tiền thuê ngoài	07-LĐTL		x
9	Hợp đồng giao khoán	08-LĐTL		x
10	Biên bản thanh lý (nghiệm thu) hợp đồng giao khoán	09-LĐTL		x
11	Bảng kê trích nộp các khoản theo lương	10-LĐTL		x
12	Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội	11-LĐTL		x
13	Giấy chứng nhận nghỉ ốm hưởng BHXH			x
14	Danh sách người nghỉ hưởng trợ cấp ốm đau, thai sản			x
	II. Hàng tồn kho			
1	Phiếu nhập kho	01-VT		x
2	Phiếu xuất kho	02-VT		x
3	Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	03-VT		x
4	Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ	04-VT		x
5	Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	05-VT		x
6	Bảng kê mua hàng	06-VT		x
7	Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ	07-VT		x
8	Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ	03 PXK-3LL	x	

TT	Tên chứng từ	Số hiệu	Yêu cầu	
			BB	HD
9	Phiếu xuất kho hàng gửi đại lý	04 HDL-3LL	x	
10	Bảng kê thu mua hàng hoá mua vào không có hoá đơn	04/GTGT	x	
	III. Bán hàng			
1	Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi	01-BH		x
2	Thẻ quầy hàng	02-BH		x
3	Hoá đơn Giá trị gia tăng	01GTKT-3LL	x	
4	Hoá đơn bán hàng thông thường	02GTGT-3LL	x	
5	Hoá đơn dịch vụ cho thuê tài chính	05 TTC-LL	x	
	IV. Tiền tệ			
1	Phiếu thu	01-TT	x	
2	Phiếu chi	02-TT	x	
3	Giấy đề nghị tạm ứng	03-TT		x
4	Giấy thanh toán tiền tạm ứng	04-TT		x
5	Giấy đề nghị thanh toán	05-TT		x
6	Biên lai thu tiền	06-TT	x	
7	Bảng kê vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	07-TT		x
8	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho VND)	08a-TT		x
9	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho ngoại tệ, vàng bạc, v.v...)	08b-TT		x
10	Bảng kê chi tiền	09-TT		x
	V. Tài sản cố định			
1	Biên bản giao nhận TSCĐ	01-TSCĐ		x
2	Biên bản thanh lý TSCĐ	02-TSCĐ		x
3	Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành	03-TSCĐ		x
4	Biên bản đánh giá lại TSCĐ	04-TSCĐ		x
5	Biên bản kiểm kê TSCĐ	05-TSCĐ		x
6	Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ	06-TSCĐ		x

Ghi chú: BB: Mẫu bắt buộc
HD: Mẫu hướng dẫn

1.2. Quy định về bảo quản, lưu trữ chứng từ

Chứng từ kế toán phải được sắp xếp theo nội dung kinh tế, theo trình tự thời gian và bảo quản an toàn chống cháy, chống ướt hoặc mục nát, mối xông, v.v...

Chỉ cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp tạm giữ hoặc tịch thu thì cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải sao chụp chứng từ bị tạm giữ, bị tịch thu và ký xác nhận trên chứng từ sao chụp; đồng thời lập biên bản ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị tạm giữ hoặc bị tịch thu và ký tên, đóng dấu.

Cơ quan có thẩm quyền niêm phong chứng từ kế toán phải lập biên bản, ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị niêm phong và ký tên, đóng dấu.

Tài liệu kế toán phải được lưu trữ bằng bản chính và được bảo quản an toàn trong quá trình sử dụng và lưu trữ. Trường hợp tài liệu kế toán bị tạm giữ, bị tịch thu thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp có xác nhận; nếu bị mất hoặc bị huỷ hoại thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp hoặc xác nhận.

Trong thời hạn mười hai tháng, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kết thúc công việc kế toán, đơn vị phải đưa tài liệu kế toán vào lưu trữ. Thời hạn lưu trữ chứng từ được quy định như sau:

- Thời gian lưu trữ tối thiểu 5 năm đối với tài liệu kế toán dùng cho quản lý, điều hành của đơn vị kế toán, gồm cả chứng từ kế toán không sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính;

- Thời gian lưu trữ tối thiểu 10 năm đối với chứng từ kế toán sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính, sổ kế toán và báo cáo tài chính năm, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác;

- Lưu trữ vĩnh viễn đối với tài liệu kế toán có tính sử liệu, có ý nghĩa quan trọng về kinh tế, an ninh, quốc phòng.

2. Quy định về sử dụng hệ thống tài khoản kế toán và ghi sổ kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán gồm các tài khoản kế toán cần sử dụng để phân loại và hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính theo từng đối tượng hạch toán. Các đơn vị được quyền lựa chọn hệ thống tài khoản kế toán trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán do Bộ Tài chính quy định phù hợp với điều kiện hạch toán của đơn vị. Đơn vị kế toán được chi tiết các tài khoản kế toán đã chọn phục vụ yêu cầu quản lý của mình.

Sổ kế toán là phương tiện được sử dụng để thu thập, xử lý và lưu trữ thông tin kế toán của doanh nghiệp. Doanh nghiệp phải mở sổ kế toán vào đầu kỳ kế toán năm; đối với đơn vị kế toán mới thành lập, sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập. Trên sổ kế toán phải ghi rõ tên đơn vị kế toán, tên sổ, thời gian mở sổ, khóa sổ, chữ ký của người lập sổ, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán. Nếu sổ kế toán gồm nhiều trang thì phải đánh số và ghi rõ số trang đồng thời đóng dấu giáp lai giữa các trang. Kế toán phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các nội dung của sổ và căn cứ vào chứng từ kế toán. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi vào sổ kế toán theo trình tự thời gian. Thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm sau phải kế tiếp thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm trước liền kề.

Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải được ghi đầy đủ vào sổ kế toán theo các nội dung sau:

a) Ngày, tháng ghi sổ;

b) Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;

c) Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;

d) Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các tài khoản kế toán;

đ) Số dư đầu kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.

Kế toán phải ghi sổ bằng mực tốt, không phai, không nhòe, không dễ tẩy xóa. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi bằng mực mầu xanh hoặc mầu đen, các số âm được ghi bằng mực đỏ hoặc mực xanh, đen đặt trong ngoặc đơn. Khi ghi sổ, kế toán không được ghi xen thêm vào phía trên hoặc phía dưới hoặc ghi cách dòng hay chồng lên nhau. Cuối trang kế toán phải cộng dồn số liệu tổng cộng của trang vào dòng cuối cùng và chuyển số liệu tổng cộng sang trang kế tiếp kèm theo diễn giải "trang trước chuyển sang" hoặc "trang trước mang sang". Trường hợp ghi không hết trang sổ phải gạch chéo phần không ghi.

Đơn vị kế toán phải khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính khi kết thúc kỳ kế toán hoặc trong các trường hợp sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản đơn vị kinh doanh.

Mỗi đơn vị kế toán chỉ được lựa chọn sử dụng một hệ thống sổ theo một hình thức kế toán trong một kỳ kế toán năm. Căn cứ theo hình thức kế toán đã chọn, kế toán phải mở đầy đủ các sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết, đảm bảo khả năng đối chiếu, tổng hợp số liệu kế toán và lập báo cáo tài chính.

Căn cứ vào hệ thống sổ kế toán do Bộ Tài chính quy định mỗi đơn vị kế toán lựa chọn một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm. Đơn vị kế toán được cụ thể hoá các sổ kế toán đã chọn nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý. Danh mục các loại sổ kế toán sử dụng cho từng hình thức kế toán được quy định như sau:

Danh mục sổ kế toán áp dụng trong các doanh nghiệp

Số TT	Tên sổ	Ký hiệu	Hình thức kế toán			
			Nhật ký chung	Nhật ký - Sổ cái	Chứng từ Ghi sổ	Nhật ký- Chứng từ
1	2	3	4	5	6	7
01	Nhật ký - Sổ cái	S01-DN	-	x	-	-
02	Chứng từ ghi sổ	S02a-DN	-	-	x	-
03	Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ	S02b-DN	-	-	x	-
04	Sổ cái (dùng cho hình thức Chứng từ ghi sổ)	S02c1-DN S02c2-DN	-	-	x x	-
05	Sổ nhật ký chung	S03a-DN	x	-	-	-
06	Sổ nhật ký thu tiền	S03a1-DN	x	-	-	-
07	Sổ nhật ký chi tiền	S03a2-DN	x	-	-	-
08	Sổ nhật ký mua hàng	S03a3-DN	x	-	-	-
09	Sổ nhật ký bán hàng	S03a4-DN	x	-	-	-
10	Sổ cái (dùng cho hình thức Nhật ký chung)	S03b-DN	x	-	-	-
11	Nhật ký- Chứng từ, các loại Nhật ký - Chứng từ, Bảng kê, gồm: - Nhật ký - Chứng từ từ số 1 đến số 10 - Bảng kê từ số 1 đến số 11	S04-DN S04a-DN S04b-DN	-	-	-	x x x
12	Sổ cái (dùng cho hình thức Nhật ký - Chứng từ)	S05-DN	-	-	-	x
13	Bảng cân đối số phát sinh	S06-DN	x	-	x	-
14	Sổ quỹ tiền mặt	S07-DN	x	x	x	-
15	Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt	S07a-DN	x	x	x	-
16	Sổ tiền gửi ngân hàng	S08-DN	x	x	x	x

1	2	3	4	5	6	7
17	Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa	S10-DN	x	x	x	X
18	Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa	S11-DN	x	x	x	x
19	Thẻ kho (Sổ kho)	S12-DN	x	x	x	x
20	Sổ tài sản cố định	S21-DN	x	x	x	x
21	Sổ theo dõi TSCĐ và công cụ, dụng cụ tại nơi sử dụng	S22-DN	x	x	x	x
22	Thẻ tài sản cố định	S23-DN	x	x	x	x
23	Sổ chi tiết thanh toán với người mua (người bán)	S31-DN	x	x	x	x
24	Sổ chi tiết thanh toán với người mua (người bán) bằng ngoại tệ	S32-DN	x	x	x	x
25	Sổ theo dõi thanh toán bằng ngoại tệ	S33-DN	x	x	x	x
26	Sổ chi tiết tiền vay	S34-DN	x	x	x	x
27	Sổ chi tiết bán hàng	S35-DN	x	x	x	x
28	Sổ chi phí sản xuất, kinh doanh	S36-DN	x	x	x	x
29	Thẻ tính giá thành sản phẩm, dịch vụ	S37-DN	x	x	x	x
30	Sổ chi tiết các tài khoản	S38-DN	x	x	x	x
31	Sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản đầu tư vào công ty liên kết	S41-DN	x	x	x	x
32	Sổ theo dõi phân bổ các khoản chênh lệch phát sinh khi mua khoản đầu tư vào công ty liên kết	S42-DN	x	x	x	x
33	Sổ chi tiết phát hành cổ phiếu	S43-DN	x	x	x	x
34	Sổ chi tiết cổ phiếu quỹ	S44-DN	x	x	x	x
35	Sổ chi tiết đầu tư chứng khoán	S45-DN	x	x	x	x
36	Sổ theo dõi chi tiết nguồn vốn kinh doanh	S51-DN	x	x	x	x
37	Sổ chi phí đầu tư xây dựng	S52-DN	x	x	x	x

1	2	3	4	5	6	7
38	Sổ theo dõi thuế GTGT	S61-DN	x	x	x	x
39	Sổ chi tiết thuế GTGT được hoàn lại	S62-DN	x	x	x	x
40	Sổ chi tiết thuế GTGT được miễn giảm	S63-DN	x	x	x	x
41	Các sổ chi tiết khác theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp					

Ở các doanh nghiệp thực hiện kế toán trên máy vi tính, sau khi khóa sổ kế toán phải in sổ kế toán ra giấy, đóng thành quyển riêng, đánh số trang, đóng dấu giáp lai và ký xác nhận cho từng kỳ kế toán năm sau đó bảo quản, lưu trữ theo quy định giống như đối với sổ kế toán thủ công.

Chương II
KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

I. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG VỀ TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG DOANH NGHIỆP

1. Phân loại tiền lương trong doanh nghiệp

Tiền lương, tiền công là một bộ phận của chi phí sản xuất mà doanh nghiệp phải trả cho người lao động. Tổ chức lao động quốc tế (ILO) cho rằng: Tiền lương là số tiền mà người sử dụng lao động trả cho người lao động theo một số lượng nhất định không căn cứ vào số giờ làm việc thực tế, thường trả theo tháng hoặc nửa tháng. Còn tiền công là số tiền trả cho người lao động, được tính dựa trên số lượng sản phẩm làm ra hoặc số giờ làm việc thực tế (chưa trừ thuế thu nhập và các khoản khấu trừ theo quy định).

Như vậy, tiền lương (hay tiền công) là số tiền thù lao mà doanh nghiệp trả cho người lao động theo số lượng và chất lượng lao động mà họ đóng góp cho doanh nghiệp nhằm đảm bảo cho người lao động đủ để tái sản xuất sức lao động, bù đắp hao phí sức lao động đã bỏ ra trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Tiền lương là nguồn thu nhập chủ yếu của người lao động, các doanh nghiệp sử dụng tiền lương làm đòn bẩy kinh tế để khuyến khích tinh thần lao động, là nhân tố thúc đẩy để tăng năng suất lao động. Đối với các doanh nghiệp tiền lương phải trả cho người lao động là một bộ phận chi phí cấu thành nên giá trị sản phẩm, dịch vụ do doanh nghiệp tạo ra. Việc sử dụng sức lao động có hiệu quả để tiết kiệm chi phí tiền lương là một trong các biện pháp hạ giá thành sản phẩm.

Khi thanh toán cho người lao động, các doanh nghiệp có các hình thức trả lương phù hợp.

Hình thức trả lương là cách thức tính lương dựa trên thời gian hoặc kết quả lao động. Mỗi hình thức trả lương đều có những ưu điểm và những hạn chế nhất định, việc trả lương cao hay thấp căn cứ vào điều kiện, đặc điểm sản xuất, kinh doanh của từng đơn vị, doanh nghiệp mà lựa chọn, áp dụng hình thức trả lương phù hợp để tiền lương thực sự là đòn bẩy kinh tế thúc đẩy sản xuất, tăng năng suất lao động, nâng cao chất lượng sản phẩm, khuyến khích người lao động học tập nâng cao trình độ và tay nghề, v.v... Hiện nay các

doanh nghiệp thường áp dụng 2 hình thức trả lương cơ bản là hình thức trả lương theo thời gian và hình thức trả lương theo kết quả lao động (theo sản phẩm, theo công việc, ...) do công nhân viên làm ra.

Hình thức trả lương thời gian:

Hình thức trả lương thời gian là hình thức trả lương căn cứ vào mức lương cấp bậc hoặc chức vụ và thời gian làm việc thực tế của người lao động. Thực chất của hình thức này là trả lương theo số ngày công (giờ công) thực tế đã làm.

Công thức tính như sau:

$$TL_{TG} = ML \times T$$

Trong đó:

TL_{TG}: Tiền lương thời gian trả cho người lao động.

ML: Mức lương tương ứng với các bậc trong thang lương, bảng lương (mức lương giờ, ngày, tháng).

T: Thời gian làm việc thực tế (số ngày công, giờ công đã làm trong kỳ, tuần, tháng...).

Các doanh nghiệp thường áp dụng hình thức trả lương thời gian cho những công việc chưa xây dựng được định mức lao động, chưa có đơn giá lương sản phẩm (công việc hành chính, tạp vụ, v.v...).

Có 2 hình thức trả lương theo thời gian:

- *Hình thức trả lương theo thời gian đơn giản:*

+ Mức lương tháng được xác định:

$$\begin{matrix}\textit{Mức}\\ \textit{lương}\\ \textit{tháng}\end{matrix} = \begin{matrix}\textit{Mức lương}\\ \textit{cấp bậc,}\\ \textit{chức vụ}\end{matrix} + \begin{matrix}\textit{Các khoản}\\ \textit{phụ cấp}\\ \textit{(nếu có)}\end{matrix} = \begin{matrix}\textit{Hệ}\\ \textit{số}\\ \textit{lương}\end{matrix} \times \begin{matrix}\textit{Tiền}\\ \textit{lương}\\ \textit{tối thiểu}\end{matrix} + \begin{matrix}\textit{Các khoản}\\ \textit{phụ cấp}\\ \textit{(nếu có)}\end{matrix}$$

+ Mức lương tuần được xác định:

$$\textit{Mức lương tuần} = \frac{\textit{Mức lương tháng} \times \textit{12 (tháng)}}{\textit{52 (tuần)}}$$

+ Mức lương ngày được xác định:

$$\textit{Mức lương ngày} = \frac{\textit{Mức lương tháng}}{\textit{Số ngày chế độ của tháng}}$$

+ Mức lương giờ được xác định:

$$\textit{Mức lương giờ} = \frac{\textit{Mức lương ngày}}{\textit{Giờ chế độ/ ngày}}$$

- *Hình thức trả lương theo thời gian có thưởng:* Là hình thức trả lương thời gian giản đơn kết hợp thêm tiền thưởng căn cứ vào thời gian, chất lượng và hiệu quả công việc (do đảm bảo có hiệu quả).

Hình thức trả lương theo sản phẩm:

Hình thức lương trả lương theo sản phẩm là hình thức trả lương cho người lao động căn cứ trực tiếp vào số lượng và chất lượng sản phẩm (hoặc dịch vụ) mà họ đã hoàn thành.

Tiền lương sản phẩm được tính bằng công thức sau:

$$\textit{Tiền lương sản phẩm} = \textit{Khối lượng (số lượng) sản phẩm, công việc hoàn thành} \times \textit{Đơn giá tiền lương sản phẩm}$$

Hình thức trả lương sản phẩm có ưu điểm là đảm bảo được nguyên tắc phân phối theo lao động; tiền lương gắn chặt với số lượng, chất lượng lao động, do đó kích thích được người lao động quan tâm đến kết quả và chất lượng lao động của mình, thúc đẩy tăng năng suất lao động nên được áp dụng rộng rãi.

Việc trả lương theo sản phẩm có thể được áp dụng dưới nhiều hình thức khác nhau như:

- Hình thức trả lương sản phẩm trực tiếp cho cá nhân.
- Hình thức trả lương theo sản phẩm tập thể (tổ, đội, nhóm...).
- Hình thức trả lương theo sản phẩm gián tiếp.
- Hình thức trả lương sản phẩm khoán.
- Hình thức trả lương sản phẩm có thưởng.
- Hình thức trả lương sản phẩm lũy tiến.

Các doanh nghiệp căn cứ vào tính chất công việc và điều kiện kinh doanh, gắn với yêu cầu và quản lý lao động cụ thể nhằm khuyến khích người lao động nâng cao tay nghề, năng suất lao động và hiệu quả công tác.

2. Quỹ tiền lương trong doanh nghiệp

Quỹ tiền lương của doanh nghiệp là toàn bộ tiền lương mà doanh nghiệp trả cho tất cả lao động khi doanh nghiệp quản lý sử dụng, quỹ tiền lương bao gồm:

- Tiền lương trả theo thời gian, tiền lương trả theo sản phẩm, tiền lương khoán.

- Tiền lương trả cho người lao động tạo ra sản phẩm hỏng trong phạm vi chế độ quy định.

- Tiền lương trả cho người lao động trong thời gian ngừng sản xuất do nguyên nhân khách quan, trong thời gian điều động công tác, làm nghĩa vụ theo chế độ quy định, thời gian nghỉ phép, thời gian đi học, v.v...

- Các loại phụ cấp làm đêm, thêm giờ.

- Các khoản tiền thưởng có tính chất thường xuyên, v.v...

Ngoài ra, trong quỹ tiền lương kế hoạch còn được tính cả các khoản chi trợ cấp BHXH cho công nhân viên trong thời gian ốm đau, thai sản, tai nạn lao động, v.v...

Về phương diện hạch toán, tiền lương công nhân viên trong doanh nghiệp sản xuất được chia thành 2 loại: lương và các khoản khác.

Lương là số tiền thuộc quỹ lương trả cho người lao động bao gồm các khoản sau: lương sản phẩm, lương thời gian, phụ cấp chức vụ lãnh đạo, phụ cấp thu hút, phụ cấp độc hại, nguy hiểm, phụ cấp trách nhiệm công việc, phụ cấp đặc biệt.

Các khoản khác là số tiền lương trả cho người lao động bao gồm các khoản sau: ăn ca, ăn trưa, thưởng, ...từ quỹ khen thưởng, phúc lợi, BHXH trả thay lương.

Để quản lý tốt quỹ lương, doanh nghiệp luôn luôn phải gắn tiền lương với năng suất và hiệu quả lao động, đảm bảo tốc độ tăng năng suất lao động phải thấp hơn tốc độ tăng tiền lương.

3. Các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp

Trong lao động cũng như trong quá trình SXKD con người mặc dù đã ngăn ngừa, đề phòng tai nạn, nhưng rủi ro vẫn có thể xảy ra (những rủi ro có thể là thiên tai, tai nạn lao động, tai nạn giao thông, ốm đau, bệnh tật, v.v...). Để đảm bảo tái sản xuất sức lao động, đảm bảo cho SXKD diễn ra liên tục, doanh nghiệp phải tính vào chi phí SXKD một bộ phận chi phí gồm các khoản trích BHXH, BHYT và kinh phí công đoàn.

Quỹ bảo hiểm xã hội (BHXH):

Quỹ BHXH được trích lập để chi trả các khoản: BHXH trả thay lương trong thời gian người lao động ốm đau, nghỉ chế độ thai sản, tai nạn lao động;

chi trợ cấp hưu trí cho người lao động về nghỉ hưu trợ cấp tiền tuất, trợ cấp bồi dưỡng cho người lao động khi ốm đau, thai sản, tai nạn lao động,... Nhà nước quy định doanh nghiệp phải trích bằng 20% mức lương tối thiểu và lương theo hệ số phụ cấp của người lao động. Trong đó, 15% tính vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp, 5% người lao động phải nộp từ thu nhập của mình.

Quỹ bảo hiểm y tế (BHYT):

Quỹ BHYT được hình thành để tài trợ cho phòng, chữa bệnh và chăm sóc sức khoẻ của người lao động. Nhà nước quy định doanh nghiệp phải trích bằng 3% mức lương tối thiểu và lương hệ số phụ cấp của người lao động. Trong đó, 2% tính vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp, 1% người lao động phải nộp từ thu nhập của mình. Quỹ bảo hiểm y tế chi phí cho việc khám chữa, điều trị, tiền thuốc chữa bệnh ngoại trú, v.v... chi phí khám sức khoẻ định kỳ cho người lao động.

Kinh phí công đoàn:

Kinh phí công đoàn là nguồn kinh phí được hình thành từ việc trích vào chi phí sản xuất kinh doanh để phục vụ cho hoạt động của tổ chức công đoàn nhằm chăm sóc, bảo vệ quyền lợi của người lao động. Nhà nước quy định doanh nghiệp phải trích bằng 2% theo tiền lương thực tế của người lao động tính vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp, trong đó 1% chi cho hoạt động công đoàn tại doanh nghiệp, 1% nộp lên công đoàn cấp trên.

4. Ý nghĩa, yêu cầu và nhiệm vụ của kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp

Tiền lương và các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp là đòn bẩy kinh tế để khuyến khích người lao động, do đó có ý nghĩa quan trọng đối với người lao động:

- Tiền lương trả cho người lao động trong doanh nghiệp nhằm đảm bảo cho người lao động đủ để tái sản xuất sức lao động, bồi dưỡng sức lao động và nâng cao trình độ.

- Tiền lương trả cho người lao động, doanh nghiệp phải đảm bảo đúng chế độ tiền lương của nhà nước, gắn với yêu cầu quản lý lao động có tác dụng nâng cao kỷ luật và tăng cường thi đua lao động sản xuất, kích thích người lao động nâng cao tay nghề và hiệu suất công tác.

Ngoài tiền lương, người lao động còn được hưởng các khoản phụ cấp, trợ cấp, BHXH, BHYT, ...các khoản này cũng góp phần trợ giúp người lao

động và tăng thêm thu nhập cho họ trong các trường hợp khó khăn, tạm thời hay vĩnh viễn mất sức lao động.

Khi hạch toán tiền lương và các khoản trích theo lương, kế toán phải đảm bảo những yêu cầu, nhiệm vụ sau:

- Tổ chức hạch toán và thu thập đầy đủ các chỉ tiêu ban đầu theo yêu cầu quản lý về lao động theo từng người lao động, từng đơn vị lao động.

- Phản ánh đầy đủ chính xác thời gian và kết quả lao động của công nhân viên, tính đúng, thanh toán đầy đủ, kịp thời tiền lương và các khoản liên quan cho công nhân viên.

- Tính toán phân bổ hợp lý, chính xác các chi phí về tiền lương, trích BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn cho các đối tượng sử dụng liên quan.

- Định kỳ, phân tích tình hình sử dụng lao động và quản lý sử dụng quỹ tiền lương. Cung cấp những thông tin kinh tế cần thiết cho các bộ phận liên quan.

II. KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG DOANH NGHIỆP

1. Kế toán chi tiết

Khi hạch toán tiền lương và các khoản trích theo lương trong doanh nghiệp sử dụng các chứng từ ban đầu gồm:

a) Bảng chấm công (Mẫu số 01a - LĐTL) để theo dõi ngày công làm việc thực tế, nghỉ việc, ngừng việc, nghỉ hưởng BHXH, ...để có căn cứ tính trả lương, BHXH trả thay lương cho từng người và quản lý lao động trong đơn vị.

Nội dung phản ánh trên bảng chấm công như sau:

Mỗi bộ phận (phòng, ban, tổ, nhóm, ...) phải lập bảng chấm công hàng tháng.

Cột A, B: số thứ tự, họ và tên từng người trong bộ phận công tác.

Cột C: ghi ngạch bậc lương hoặc cấp bậc chức vụ của từng người.

Cột 1 đến cột 31: ghi ngày trong tháng.

Cột 32: ghi tổng số công hưởng lương sản phẩm của từng người trong tháng.

Cột 33: ghi tổng số công hưởng lương thời gian của từng người trong tháng.

Cột 34: ghi tổng số công nghỉ việc và ngừng việc hưởng 100% lương của từng người trong tháng.

Cột 35: ghi tổng số công nghỉ việc và ngừng việc hưởng các loại % lương của từng người trong tháng.

Cột 36: ghi tổng số công nghỉ hưởng BHXH của từng người trong tháng.

Phương pháp ghi:

Cuối tháng người chấm công căn cứ vào tình hình làm việc thực tế và ký hiệu để ghi vào bảng chấm công từ ngày 1 đến hết tháng, (có ký tên của người chấm công và phụ trách bộ phận), chuyển bảng chấm công và các chứng từ liên quan như phiếu nghỉ hưởng BHXH, v.v... về bộ phận kế toán để kiểm tra, đối chiếu, tính ra số ngày công theo từng loại tương ứng ghi vào cột 32, 33, 34, 35, 36 (Bảng chấm công được lưu tại phòng kế toán).

Hàng ngày, tổ trưởng tổ trưởng (ban, phòng, nhóm, v.v...) hoặc người được uỷ quyền căn cứ vào tình hình thực tế của bộ phận mình để chấm công cho từng người trong ngày, ghi vào ngày tương ứng trong các cột từ cột 1 đến cột 31 theo các ký hiệu quy định trong chứng từ.

Cuối tháng người chấm công và phụ trách bộ phận ký vào bảng chấm công và chuyển bảng chấm công cùng các chứng từ liên quan như phiếu nghỉ hưởng BHXH, v.v... về bộ phận kế toán kiểm tra, đối chiếu, quy ra công để tính lương và BHXH. Kế toán tiền lương căn cứ vào các ký hiệu chấm công của từng người tính ra số ngày công theo từng loại tương ứng để ghi vào cột 32, 33, 34, 35, 36. Bảng chấm công được lưu tại phòng (ban) kế toán cùng các chứng từ có liên quan.

b) Bảng chấm công làm thêm giờ (Mẫu số 01b - LĐTL) dùng để theo dõi ngày công thực tế làm thêm ngoài giờ để có căn cứ tính thời gian nghỉ bù hoặc thanh toán cho người lao động trong đơn vị.

c) Giấy đi đường (Mẫu số 04 - LĐTL) là căn cứ để người lao động làm thủ tục cần thiết khi đến nơi công tác và thanh toán công tác phí, tàu xe sau khi về doanh nghiệp.

d) Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành (Mẫu số 05 - LĐTL) là chứng từ xác nhận số sản phẩm hoặc công việc hoàn thành của đơn vị hoặc cá nhân người lao động, làm cơ sở lập để Bảng thanh toán tiền lương.

Đơn vị: .....
Bộ phận: .....

Mẫu số: 01a - LĐTL
(Ban hành kèm theo QĐ số: 15/2006/QĐ/BTC Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG CHẤM CÔNG

Tháng..... năm.....

STT	Họ và tên	Ngạch bậc lương hoặc cấp bậc chức vụ	Ngày trong tháng					Quy ra công				
			1	2	3	...	31	Số công hưởng lương sản phẩm	Số công hưởng lương thời gian	Số công nghỉ việc, ngừng việc hưởng 100% lương	Số công nghỉ việc, ngừng việc hưởng ...% lương	Số công hưởng BHXH
A	B	C	1	2	3	...	31	32	33	34	35	36
	Cộng											

Ngày ... tháng... năm...

Người chấm công
(Ký, họ tên)

Phụ trách bộ phận
(Ký, họ tên)

Người duyệt
(Ký, họ tên)

Ký hiệu chấm công:

- Lương SP: SP
- Lương thời gian: +
- Ốm, điều dưỡng: Ô
- Con ốm: Cô
- Thai sản: TS
- Tai nạn: T
- Nghỉ phép: P
- Hội nghị, học tập: H
- Nghỉ bù: NB
- Nghỉ không lương: KL
- Ngừng việc: N
- Lao động nghĩa vụ: LĐ

d) Hợp đồng giao khoán (Mẫu số 08 - LĐTL) là bản ký kết giữa người giao khoán và người nhận khoán nhằm xác nhận về khối lượng công việc khoán hoặc nội dung công việc khoán, thời gian làm việc, trách nhiệm, quyền lợi của mỗi bên khi thực hiện công việc đó. Đồng thời là cơ sở thanh toán chi phí cho người nhận khoán.

e) Biên bản thanh lý (nghiệm thu) hợp đồng giao khoán (Mẫu số 09 - LĐTL) là chứng từ nhằm xác nhận số lượng, chất lượng công việc và giá trị của hợp đồng đã thực hiện làm căn cứ để hai bên thanh toán và chấm dứt hợp đồng.

Căn cứ các chứng từ ban đầu có liên quan đến tiền lương, kế toán lập các bảng thanh toán sau:

f) Bảng thanh toán lương (Mẫu số 02 - LĐTL) là chứng từ làm căn cứ để thanh toán tiền lương, phụ cấp, các khoản thu nhập tăng thêm ngoài tiền lương cho người lao động, kiểm tra việc thanh toán tiền lương cho người lao động làm việc trong doanh nghiệp đồng thời làm căn cứ để thống kê về lao động tiền lương.

Kết cấu và phương pháp ghi:

Bảng thanh toán tiền lương được lập hàng tháng theo từng bộ phận (phòng, ban, tổ, nhóm, v.v...) tương ứng với bảng chấm công. Căn cứ vào chứng từ về lao động tiền lương như: bảng chấm công, bảng tính phụ cấp, v.v... kế toán lập bảng thanh toán lương chuyển cho kế toán trưởng ký làm căn cứ để lập phiếu chi và phát lương.

Cột A, B: ghi số thứ tự, họ tên của người lao động được hưởng lương.

Cột 1, 2: ghi bậc lương, hệ số lương của người lao động.

Cột 3, 4: ghi số sản phẩm và số tiền tính theo lương sản phẩm.

Cột 5, 6: ghi số công và số tiền tính theo lương thời gian.

Cột 7, 8: ghi số công và số tiền tính theo lương thời gian hoặc nghỉ việc, ngừng việc hưởng theo các loại % lương.

Cột 9: ghi các khoản phụ cấp thuộc quỹ lương.

Cột 10: ghi số phụ cấp khác được tính vào thu nhập của người lao động nhưng không nằm trong quỹ lương, quỹ thưởng.

Cột 11: ghi tổng số tiền lương và các khoản phụ cấp mà người lao động được hưởng.

Cột 12: ghi số tiền tạm ứng kỳ I.

Cột 13, 14, 15, 16: ghi các khoản khấu trừ và tổng các khoản khấu trừ vào lương của người lao động.

Cột 17: ghi số tiền còn được lĩnh kỳ II (cột 17 = cột 11- cột 12- cột 16)

Cuối mỗi tháng căn cứ vào các chứng từ liên quan, bộ phận kế toán lập bảng thanh toán lương chuyển cho kế toán trưởng duyệt để làm căn cứ lập phiếu chi và phát lương. Bảng này được lưu tại phòng (ban) kế toán.

Mỗi lần lĩnh lương, người lao động phải trực tiếp ký vào cột "ký nhận" hoặc người nhận hộ phải ký thay.

g) Bảng kê trích nộp các khoản theo lương (Mẫu số 10 - LĐTL) dùng để xác định số tiền BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn mà đơn vị mà người lao động phải nộp trong tháng (hoặc quý) cho cơ quan BHXH và công đoàn. Chứng từ này là cơ sở để ghi sổ kế toán về các khoản trích nộp theo lương.

Phương pháp ghi:

Cột A: ghi số thứ tự.

Cột B: ghi số tháng trích nộp BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn áp dụng trong trường hợp kê khai theo quý.

Cột 1: ghi tổng quỹ lương làm cơ sở để trích lập BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn.

Cột 2, 3, 4: ghi tổng số tiền BHXH, BHYT phải nộp và trong đó chia theo nguồn trích tính vào chi phí và tính trừ vào lương của người lao động.

Cột 5, 6, 7: ghi tổng số tiền kinh phí công đoàn phải nộp và chia theo nguồn trích tính vào chi phí và tính trừ vào lương của người lao động.

Cột 8: ghi số kinh phí công đoàn đơn vị phải nộp cấp trên.

Cột 9: ghi số kinh phí công đoàn đơn vị được để lại chi tại đơn vị.

Bảng kê được lập thành 2 bản.

Đơn vị: .....
Bộ phận: .....

Mẫu số: 11 - LĐTL
(Ban hành kèm theo QĐ số: 15/2006/QĐ/BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG PHÂN BỔ TIỀN LƯƠNG VÀ BẢO HIỂM XÃ HỘI

Tháng..... năm.....

STT	Ghi Có tài khoản / Đối tượng sử dụng (Ghi Nợ các tài khoản)	TK 334 - Phải trả người lao động			TK 338 - Phải trả, phải nộp khác				TK 335 Chi phí phải trả	Tổng cộng
		Lương	Các khoản khác	Cộng Có TK 334	Kinh phí công đoàn	Bảo hiểm xã hội	Bảo hiểm y tế	Cộng Có TK 338 (3382, 3383, 3384)		
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	TK 662 - Chi phí nhân công trực tiếp									
	- Phân xưởng (sản phẩm)									
	- ...									
	- Phân xưởng (sản phẩm)									
	- ...									
2	TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công									
	- ...									
3	TK 627 - Chi phí sản xuất chung									
	- Phân xưởng (sản phẩm)									
	- ...									
	- Phân xưởng (sản phẩm)									
	- ...									
4	TK 641 - Chi phí bán hàng									
5	TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp									
6	TK 142 - Chi phí trả trước ngắn hạn									

A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn									
8	TK 335 - Chi phí phải trả									
9	TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang									
10	TK 334 - Phải trả người lao động									
11	TK 338 - Phải trả, phải nộp khác									
12	...									
	Cộng									

Ngày ... tháng... năm...

Người chấm công
(Ký, họ tên)

Phụ trách bộ phận
(Ký, họ tên)

Người duyệt
(Ký, họ tên)

Đơn vị: .....
Bộ phận: .....

Mẫu số: 02 - LĐTL
(Ban hành kèm theo QĐ số: 15/2006/QĐ/BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG THANH TOÁN TIỀN LƯƠNG

Số:.....

Tháng..... năm....

STT	Họ và tên	Bậc lương	Hệ số	Lương sản phẩm		Lương thời gian		Nghỉ việc ngừng việc hưởng...% lương		Phụ cấp thuộc quỹ lương	Phụ cấp khác	Tổng số	Tạm ứng kỳ I	Các khoản phải khấu trừ vào lương				Kỳ II được lĩnh	
				Số SP	Số tiền	Số công	Số tiền	Số công	Số tiền					BHXH	...	Thuế TNCN phải nộp	Cộng	Số tiền	Ký nhận
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	C
	Cộng																		

Tổng số tiền (viết bằng chữ): .....

Ngày ... tháng... năm...

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

h) Bảng phân bổ tiền lương và BHXH (Mẫu số 11 - LĐTL) dùng để tập hợp và phân bổ tiền lương tiền công thực tế phải trả, BHXH, BHYT và kinh phí công đoàn phải trích nộp trong tháng cho các đối tượng sử dụng lao động.

Phương pháp ghi:

Kết cấu và nội dung chủ yếu của bảng phân bổ này gồm có các cột dọc ghi Có TK 334, TK 335, TK 338 (3382, 3383, 3384), các dòng ngang phản ánh tiền lương, BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn tính cho các đối tượng sử dụng lao động.

Căn cứ vào các bảng thanh toán lương, thanh toán làm đêm,... kế toán tập hợp, phân loại chứng từ theo từng đối tượng sử dụng tính toán số tiền để ghi vào bảng phân bổ này theo các dòng phù hợp với cột ghi Có TK 334 hoặc Có TK 335.

Căn cứ vào tỷ lệ trích BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn và tổng số tiền lương phải trả (theo quy định hiện hành) theo từng đối tượng sử dụng tính ra số tiền phải trích BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn để ghi vào các dòng phù hợp cột ghi Có TK 338 (3382, 3383, 3384).

Số liệu của bảng phân bổ này được sử dụng để ghi bảng kê và các sổ kế toán có liên quan tùy theo hình thức kế toán áp dụng ở đơn vị, đồng thời được sử dụng để tính giá thành thực tế sản phẩm, dịch vụ hoàn thành.

Ngoài các bảng trên kế toán còn sử dụng các bảng sau:

- Bảng thanh toán tiền thưởng (Mẫu số 03 - LĐTL)
- Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ (Mẫu số 06 - LĐTL)
- Bảng thanh toán tiền thuê ngoài (Mẫu số 07 - LĐTL).

2. Kế toán tổng hợp

2.1. Tài khoản sử dụng

a) Kế toán hạch toán tiền lương sử dụng **TK 334 "Phải trả người lao động"** để phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho người lao động của doanh nghiệp về tiền lương, tiền công, BHXH, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản phải trả khác có liên quan đến thu nhập của người lao động. Nội dung phản ánh trên TK 334 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản khấu trừ vào tiền lương, tiền công của người lao động.

- Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương, bảo hiểm xã hội và các khoản khác đã trả, đã chi, đã ứng trước cho người lao động.

Bên Có:

Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương, bảo hiểm xã hội và các khoản khác phải trả, phải chi cho người lao động.

Dư Nợ (nếu có): Số tiền đã trả lớn hơn số phải trả về tiền lương, tiền công, tiền thưởng và các khoản khác cho người lao động.

Dư Có: Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản khác còn phải trả cho người lao động.

TK 334 có 2 TK cấp 2:

TK 3341 "Phải trả công nhân viên": phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho công nhân viên của doanh nghiệp về tiền lương, tiền công, BHXH, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản phải trả khác có liên quan đến thu nhập của công nhân viên.

TK 3348 "Phải trả người lao động khác": tài khoản này dùng để phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho người lao động của doanh nghiệp về tiền lương, tiền công, BHXH, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản phải trả khác có liên quan đến thu nhập của người lao động.

b) Hạch toán các khoản trích theo lương kế toán sử dụng **TK 338 "Phải trả, phải nộp khác"** để phản ánh tình hình thanh toán về các khoản phải trả, phải nộp ngoài nội dung đã phản ánh ở các TK khác (từ TK 331 đến TK 338). Tài khoản này cũng được dùng để hạch toán doanh thu nhận trước về các dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng, chênh lệch đánh giá lại các tài sản đưa đi góp vốn liên doanh và các khoản chênh lệch giá phát sinh trong giao dịch bán thuê lại tài sản là thuê tài chính hoặc thuê hoạt động. Phạm vi phản ánh trên tài khoản này gồm:

- Giá trị tài sản thừa chưa rõ nguyên nhân, còn chờ quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền.

- Giá trị tài sản thừa phải trả cho cá nhân, tập thể (trong và ngoài đơn vị) theo quyết định của cấp có thẩm quyền ghi trong biên bản xử lý, nếu đã xác định được nguyên nhân.

- Số tiền trích và thanh toán BHXH, BHYT, KPCĐ.

- Các khoản khấu trừ vào lương khi của CNV khi có quyết định của toà án (tiền nuôi con sau ly dị, lệ phí toà án, đền bù, v.v...).

- Các khoản phải trả cho các đơn vị bên ngoài do nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

- Các khoản lãi phải trả cho các bên tham gia liên doanh, cổ tức phải trả các cổ đông.

- Các khoản đi vay, đi mượn vật tư, tiền vốn có tính chất tạm thời.

- Các khoản tiền nhận từ đơn vị ủy thác xuất, nhập khẩu hoặc nhận đại lý bán hàng để nộp các loại thuế xuất, nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu.

- Số tiền thu trước của khách hàng trong nhiều kỳ kế toán về cho thuê tài sản, cơ sở hạ tầng (gọi là doanh thu nhận trước).

- Khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay.

- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư chưa xử lý tại thời điểm cuối năm tài chính.

- Phần lãi hoãn lại do đánh giá lại tài sản đưa đi góp vốn vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát tương ứng với phần lợi ích của bên liên doanh.

- Số phải trả về tiền thu bán cổ phần thuộc vốn nhà nước, tiền thu hộ nợ phải thu và tiền thu về nhượng bán tài sản được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp.

- Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính.

- Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động.

- Các khoản phải trả, phải nộp khác.

Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ:

- Kết chuyển giá trị tài sản thừa vào các TK liên quan theo quyết định ghi trong biên bản xử lý.

- BHXH phải trả cho CNV.

- KPCĐ chi tại đơn vị.

- Số BHXH, BHYT, KPCĐ đã nộp cho cơ quan quản lý quỹ BHXH, BHYT, KPCĐ.

- Doanh thu chưa thực hiện tính cho từng kỳ kế toán; trả lại tiền nhận trước cho khách hàng khi không tiếp tục thực hiện việc cho thuê tài sản.

- Số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư để phân bổ dần vào doanh thu tài chính.

- Số phân bổ chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản đưa đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh.

- Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả tiền ngay (lãi trả chậm) vào chi phí tài chính.

- Kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

- Kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh.

- Kết chuyển số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa đưa đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh được ghi tăng thu nhập khác khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán số vật tư, hàng hóa này cho bên thứ ba.

- Nộp vào quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp số tiền thu hồi nợ phải thu đã thu được và tiền thu về nhượng bán, thanh lý tài sản được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp khi cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước.

- Kết chuyển chi phí cổ phần hóa trừ (-) vào số tiền nhà nước thu được từ cổ phần hóa công ty nhà nước.

- Các khoản đã trả, đã nộp khác.

Bên Có:

- Giá trị tài sản thừa chờ xử lý (chưa xác định rõ nguyên nhân).

- Giá trị tài sản thừa phải trả cho cá nhân, tập thể (trong và ngoài đơn vị) theo quyết định ghi trong biên bản xử lý do xác định ngay được nguyên nhân.

- Trích BHXH, BHYT, KPCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

- BHXH, BHYT khấu trừ vào lương của CNV.

- Các khoản thanh toán với CNV về tiền nhà, điện, nước ở tập thể.

- KPCĐ vượt chi được cấp bù.

- Số BHXH đã chi trả CNV khi được cơ quan BHXH thanh toán.

- Doanh thu chưa thực hiện phát sinh trong kỳ.

- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (là giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư để phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính.

- Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay;

- Số chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại của giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê tài chính.

- Số chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại của giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động.

- Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản do đánh giá lại TSCĐ đưa đi góp vốn vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát tương ứng với phần lợi ích của bên góp vốn liên doanh.

- Số tiền phải trả về toàn bộ số tiền thu hồi nợ phải thu và tiền thu về nhượng bán, thanh lý tài sản được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp khi xác định giá để cổ phần hóa doanh nghiệp.

- Công ty cổ phần phản ánh số tiền phải trả về tổng số tiền thu được về tiền thu hộ nợ phải thu và tiền thu từ nhượng bán tài sản giữ hộ Nhà nước (được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp).

- Phản ánh tổng số tiền thu từ bán cổ phần thuộc vốn nhà nước.

- Các khoản phải trả, phải nộp khác.

Dư Nợ:

- Số đã trả, đã nộp nhiều hơn số phải trả, phải nộp.

- Số BHXH đã chi trả CNV chưa được thanh toán và KPCĐ vượt chi chưa được cấp bù.

Dư Có:

- Số tiền còn phải trả, phải nộp.

- BHXH, BHYT, KPCĐ đã trích chưa nộp cho cơ quan quản lý hoặc KPCĐ được để lại cho đơn vị chưa chi hết.

- Giá trị tài sản phát hiện thừa chờ giải quyết.

- Doanh thu chưa thực hiện ở thời điểm cuối kỳ kế toán.

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư chưa xử lý tại thời điểm cuối năm tài chính.

- Số chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý hoặc giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại chưa kết chuyển.

- Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản đưa đi góp vốn vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát chưa kết chuyển.

- Phản ánh số tiền còn phải trả về số tiền thu hộ các khoản nợ phải thu và số tiền thu từ nhượng bán tài sản giữ hộ được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp đến cuối kỳ kế toán.

- Phản ánh số tiền công ty cổ phần còn phải trả về tiền thu hộ các khoản nợ phải thu và tiền thu từ nhượng bán tài sản giữ hộ Nhà nước đến cuối kỳ kế toán.

- Phản ánh số tiền về bán cổ phần thuộc vốn nhà nước còn phải trả đến cuối kỳ kế toán.

TK 338 có 6 TK cấp 2:

TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết

TK 3382 - Kinh phí công đoàn

TK 3383 - Bảo hiểm xã hội

TK 3384 - Bảo hiểm y tế

TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

TK 3388 - Phải trả, phải nộp khác.

2.2. Trình tự kế toán

(1) Trong tháng, khi tạm ứng lương cho công nhân viên, kế toán ghi:

Nợ TK 334 Có TK 111, 112, ...	Số tiền tạm ứng cho công nhân viên.

(2) Khi tính tiền lương và các khoản phụ cấp phải trả cho người lao động theo quy định, kế toán ghi:

Nợ TK 622, 627, 641, ... Có TK 334	Tiền lương phải trả cho CNV bộ phận.

(3) Tiền thưởng phải trả cho công nhân viên, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4311): Tiền thưởng từ quỹ khen thưởng, phúc lợi

Nợ TK 622, 627, 641, 642: Tiền thưởng tính vào chi phí sản xuất kinh doanh

Có TK 334: Tiền thưởng phải trả người lao động.

(4) Tính tiền BHXH phải trả cho công nhân viên (ốm đau, thai sản, ...), kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3383) Có TK 334	Số tiền phải trả cho công nhân viên.

(5) Các khoản khấu trừ vào lương và thu nhập của công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp như tiền tạm ứng chưa chi hết, BHXH, BHYT và thuế thu nhập cá nhân, tiền thu bồi thường về tài sản thiếu theo quyết định xử lý..., kế toán ghi:

Nợ TK 334: Các khoản khấu trừ vào lương

Có TK 333 (3335): Thuế thu nhập cá nhân phải nộp NSNN

Có TK 138 (1388): Các khoản đòi bồi thường và phải thu khác

Có TK 141: Tiền tạm ứng thừa.

(6) Thanh toán tiền lương, tiền thưởng, BHXH cho công nhân viên và người lao động, kế toán ghi:

Nợ TK 334 Có TK 111, 112, ...	Số tiền thanh toán cho công nhân viên.

(7) Nếu thanh toán tiền lương, tiền thưởng cho công nhân viên và người lao động bằng sản phẩm, hàng hóa, kế toán ghi:

Nợ TK 334: Phải trả người lao động

Có TK 3331 (33311): Thuế GTGT phải nộp

Có TK 512: Doanh thu bán hàng nội bộ.

Đồng thời, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 152, 155, 156, ...	Trị giá thực tế sản phẩm, hàng hóa, ... xuất kho.

(8) Cuối kỳ, kế toán chuyển lương CNV đi vắng chưa lĩnh, kế toán ghi:

Nợ TK 334 Có TK 338 (3388)	Số tiền CNV đi vắng chưa lĩnh.

(9) Trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp sản xuất để tránh tăng đột biến về chi phí.

- Khi trích trước tiền lương nghỉ phép, kế toán ghi:

Nợ TK 622 Có TK 335	Số tiền trích trước nghỉ phép của CNV.

- Khi tiền lương thực tế phải trả cho CNV, kế toán ghi:

Nợ TK 335 Có TK 334	Số tiền thực tế phải trả cho CNV.

(10) Hàng tháng, khi trích BHXH, BHYT, KPCĐ tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh và khấu trừ vào lương công nhân viên, kế toán ghi:

Nợ TK 622, 627, 641, 642, ...: Phần tính vào chi phí sản SXKD

Nợ TK 334: Phần trừ vào thu nhập của người lao động

Có TK 338 (3382, 3383, 3384).

(11) Số BHXH phải trả thực tế cho CNV khi ốm đau, thai sản, v.v... , kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3383) Có TK 334	Số tiền BHXH thực tế phải trả cho CNV.

(12) Khi nộp BHXH, KPCĐ cho cơ quan quản lý quỹ và khi mua thẻ BHYT cho CNV, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3382, 3383, 3384) Có TK 111, 112, ...	Số tiền thực tế nộp cho cơ quan quản lý quỹ.

(13) Chi tiêu KPCĐ tại đơn vị, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3382) Có TK 111, 112	Số tiền thực tế chi tiêu tại đơn vị.

(14) Trường hợp KPCĐ vượt chi được cấp bù, khi nhận được tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 338 (3382)	Số tiền chi vượt tại đơn vị.

Chương III
KẾ TOÁN NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

I. ĐẶC ĐIỂM, YÊU CẦU QUẢN LÝ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ DỤNG CỤ, TRONG DOANH NGHIỆP

1. Đặc điểm nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

NVL là những đối tượng lao động doanh nghiệp mua ngoài hoặc tự chế dùng cho sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ. NVL chỉ tham gia vào một chu kỳ sản xuất, kinh doanh nhất định. Khi tham gia vào quá trình sản xuất, kinh doanh dưới tác động của lao động, NVL bị tiêu hao toàn bộ hoặc thay đổi hình thái vật chất ban đầu để tạo thành thực thể của sản phẩm.

CCDC là những tư liệu lao động không đủ tiêu chuẩn giá trị và thời gian sử dụng qui định để được coi là TSCĐ. Theo qui định hiện hành, những tư liệu lao động sau đây nếu không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ thì được ghi nhận là CCDC:

- Các đà giáo, ván khuôn, công cụ, dụng cụ gá lắp chuyên dùng cho xây lắp;

- Các loại bao bì bán kèm theo hàng hoá có tính tiền riêng nhưng trong quá trình bảo quản hàng hoá, vận chuyển trên đường và dự trữ trong kho có tính giá trị hao mòn để trừ vào giá trị của bao bì;

- Những dụng cụ, đồ nghề bằng thuỷ tinh, sành sứ;

- Phương tiện quản lý, đồ dùng văn phòng;

- Quần áo, giầy dép chuyên dùng để làm việc, v.v...

CCDC thường có các đặc điểm tương tự với TSCĐ, cụ thể:

- CCDC tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, kinh doanh. Trong quá trình sử dụng, CCDC giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu cho đến lúc hư hỏng.

- Giá trị CCDC bị hao mòn dần trong quá trình sử dụng và được chuyển dịch dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

- Đồng thời, một số CCDC có đặc điểm giống NVL: có giá trị thấp, thời gian sử dụng ngắn, v.v... và cần thiết phải dự trữ phục vụ cho quá trình sản xuất kinh doanh.

Từ các đặc điểm này mà việc quản lý và hạch toán CCDC có một số đặc điểm giống TSCĐ đồng thời một số đặc điểm giống NVL.

2. Yêu cầu quản lý nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

Chi phí NVL thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất, kinh doanh của mỗi doanh nghiệp. Quản lý tốt khâu thu mua, dự trữ và sử dụng vật tư nói chung, NVL nói riêng là điều kiện cần thiết để đảm bảo chất lượng sản phẩm, tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Nhằm quản lý tốt NVL, CCDC cần phải đảm bảo các yêu cầu cơ bản sau:

- Để tránh nhầm lẫn trong công tác quản lý và hạch toán, đối với doanh nghiệp có nhiều loại NVL, CCDC cần xây dựng hệ thống danh điểm NVL, CCDC nhằm thống nhất tên gọi, qui cách, ký hiệu, đơn vị tính, giá hạch toán của từng danh điểm NVL, CCDC. Hệ thống danh điểm NVL, CCDC phải rõ ràng, dễ nhớ, tương ứng với qui cách, chủng loại của NVL, CCDC.

- Quản lý tốt quá trình bảo quản, vận chuyển NVL, CCDC về đơn vị, chống hao hụt, mất mát, giảm chất lượng trong quá trình vận chuyển.

- Để quá trình sản xuất, kinh doanh được thực hiện liên tục, sử dụng vốn có hiệu quả, doanh nghiệp cần phải xây dựng định mức dự trữ hợp lý cho từng danh điểm NVL, CCDC, tránh trường hợp dự trữ quá nhiều hoặc quá ít một loại NVL, CCDC nào đó. Định mức tồn kho NVL, CCDC còn là cơ sở để xây dựng kế hoạch thu mua NVL, CCDC, kế hoạch tài chính của doanh nghiệp.

- Để quản lý tốt việc dự trữ NVL, CCDC, giảm thiểu việc hao hụt, mất mát, doanh nghiệp phải xây dựng hệ thống kho tàng đảm bảo tiêu chuẩn kỹ thuật, nhân viên thủ kho phải có trình độ chuyên môn và phẩm chất đạo đức tốt. Các qui trình nhập, xuất kho NVL, CCDC cần được thực hiện đầy đủ, chặt chẽ. Không bố trí thủ kho kiêm nhiệm việc tiếp liệu và kế toán NVL, CCDC.

3. Nhiệm vụ kế toán nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

Nhằm cung cấp đầy đủ, kịp thời, chính xác thông tin về việc quản lý, sử dụng NVL, CCDC trong doanh nghiệp, kế toán NVL, CCDC phải thực hiện được các nhiệm vụ cơ bản sau:

- Ghi chép, tính toán, phản ánh đầy đủ, kịp thời, chính xác số lượng, chất lượng và giá thực tế của NVL, CCDC nhập, xuất kho.

- Mỗi loại NVL, CCDC có vai trò, tác dụng, định mức sử dụng khác nhau, ảnh hưởng đến chất lượng, giá thành sản phẩm, do đó cần phải kiểm tra tình hình chấp hành các định mức tiêu hao NVL, CCDC.

- NVL, CCDC được xuất dùng cho nhiều đối tượng khác nhau, kế toán cần phân bổ hợp lý giá trị NVL, CCDC sử dụng cho các đối tượng.

- Tính toán, phản ánh chính xác số lượng, chất lượng, giá trị NVL, CCDC tồn kho. Phát hiện kịp thời vật tư thừa, thiếu, kém phẩm chất, từ đó có biện pháp xử lý kịp thời, hạn chế tối đa thiệt hại có thể xảy ra.

II. PHÂN LOẠI VÀ TÍNH GIÁ NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

1. Phân loại nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

NVL, CCDC sử dụng trong các doanh nghiệp bao gồm nhiều loại, mỗi loại có công dụng, yêu cầu quản lý khác nhau. Nhằm tạo điều kiện cho hạch toán và quản lý, đòi hỏi doanh nghiệp cần phải phân loại NVL, CCDC. Dựa vào tiêu thức khác nhau, NVL, CCDC được phân thành từng loại, từng nhóm khác nhau.

Căn cứ vào vai trò, tác dụng của NVL trong sản xuất, kinh doanh, NVL được chia thành các loại sau:

- Nguyên liệu, vật liệu chính: là đối tượng chế biến chính hoặc đóng vai trò chính của quá trình sản xuất. Nguyên liệu, vật liệu chính khi tham gia vào quá trình sản xuất cấu thành thực thể vật chất của sản phẩm. Phân loại NVL thành nguyên liệu, vật liệu chính gắn liền với doanh nghiệp sản xuất cụ thể và chỉ có ý nghĩa trong phạm vi từng doanh nghiệp. Trong các doanh nghiệp kinh doanh thương mại không phân loại NVL thành vật liệu chính, vật liệu phụ. Nguyên liệu, vật liệu chính cũng bao gồm cả bán thành phẩm mua ngoài với mục đích tiếp tục quá trình sản xuất, chế tạo ra thành phẩm. Ví dụ: vải (doanh nghiệp may mặc), gỗ (doanh nghiệp sản xuất đồ mộc), cá (doanh nghiệp chế biến nước mắm), v.v...

- Vật liệu phụ: là những loại vật liệu khi tham gia vào quá trình sản xuất, không cấu thành thực thể chính của sản phẩm nhưng có thể kết hợp với vật liệu chính làm thay đổi màu sắc, mùi vị, hình dáng bề ngoài, tăng thêm chất lượng của sản phẩm, tạo điều kiện cho quá trình chế tạo sản phẩm được thực hiện bình thường, hoặc phục vụ cho nhu cầu công nghệ, kỹ thuật, bảo quản đóng gói, phục vụ cho quá trình lao động. Ví dụ: chỉ may, xà phòng, giẻ lau, dầu nhờn, đinh, vít, phụ gia,v.v...

- Nhiên liệu, động lực: là những loại vật liệu dùng để tạo ra nhiệt năng cho quá trình sản xuất, kinh doanh, tạo điều kiện cho quá trình chế tạo sản phẩm diễn ra bình thường. Ví dụ: xăng, dầu, khí đốt, than, củi, v.v...

- Phụ tùng thay thế: là những vật liệu dùng để thay thế, sửa chữa máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, công cụ, dụng cụ sản xuất, v.v... Ví dụ: lưỡi cưa, mũi khoan, ...

- Vật liệu và thiết bị XDCB: là những loại vật liệu và thiết bị được sử dụng cho công việc xây dựng cơ bản. Đối với thiết bị XDCB bao gồm cả thiết bị cần lắp đặt, không cần lắp đặt, công cụ, khí cụ và vật kết cấu dùng để lắp đặt vào công trình xây dựng cơ bản. Ví dụ: xi măng, cát, gạch, ...

- Vật liệu khác: là các loại vật liệu không thuộc các nhóm vật liệu kể trên như phế liệu thu hồi trong quá trình sản xuất, kinh doanh ...

CCDC sử dụng trong các doanh nghiệp cũng bao gồm nhiều loại. Căn cứ vào phương thức sử dụng, CCDC được chia thành các loại sau:

- Công cụ, dụng cụ: bao gồm tất cả các CCDC phục vụ cho mục đích sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện các dịch vụ, phục vụ bán hàng, quản lý doanh nghiệp. Ví dụ: quần áo bảo hộ lao động, dao, kéo, ...

- Bao bì luân chuyển: là những bao bì được luân chuyển nhiều lần dùng để chứa đựng vật tư, sản phẩm, hàng hoá. Sau mỗi lần xuất dùng, giá trị bao bì bị giảm dần và được chuyển vào chi phí của các đối tượng sử dụng (tính vào giá trị vật tư, hàng hoá, chi phí bán hàng, v.v...). Ví dụ: vỏ chai thu hồi lại (nhà máy bia), giá đỡ hàng, v.v...

- Đồ dùng cho thuê: bao gồm các loại CCDC, bao bì luân chuyển doanh nghiệp dùng để cho thuê. Sau mỗi lần xuất dùng, giá trị đồ dùng cho thuê giảm dần và được tính vào chi phí của hoạt động cho thuê.

2. Tính giá nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

Tính giá NVL, CCDC là việc sử dụng thước đo tiền tệ để tính toán, xác định giá trị ghi sổ của chúng.

2.1. Tính giá NVL, CCDC nhập kho

Giá thực tế của NVL, CCDC nhập kho được xác định tuỳ theo từng nguồn nhập, cụ thể:

a) NVL, CCDC mua ngoài

Các doanh nghiệp mua NVL, CCDC dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, giá trị của NVL, CCDC mua ngoài được phản ánh theo giá mua chưa có thuế GTGT đầu vào. Nếu doanh nghiệp mua NVL, CCDC dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT tính theo phương

pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thì giá trị NVL, CCDC mua vào được phản ánh theo tổng giá thanh toán (giá có thuế GTGT).

Giá thực tế của NVL, CCDC mua ngoài bao gồm:

- Giá mua ghi trên hoá đơn;

- Các loại thuế không được hoàn lại (thuế nhập khẩu phải nộp, thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu, v.v...):

- Hao hụt trong định mức (nếu có);

- Các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc thu mua NVL, CCDC (chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản, phân loại, bảo hiểm, v.v... NVL, CCDC từ nơi mua về đến kho của đơn vị, chi phí của bộ phận thu mua độc lập, v.v...);

Trong giá thực tế của NVL, CCDC mua ngoài không bao gồm các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua, giá trị hàng mua trả lại do hàng không đúng qui cách, phẩm chất.

b) NVL, CCDC tự chế biến

Giá thực tế của NVL, CCDC tự chế biến bao gồm: giá thực tế NVL, CCDC xuất chế biến và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc chế biến (chi phí nhân công chế biến, khấu hao thiết bị, v.v...).

c) NVL thuê ngoài gia công chế biến

Giá thực tế của NVL thuê ngoài gia công chế biến bao gồm: giá thực tế NVL xuất thuê ngoài gia công chế biến; các chi phí khác liên quan trực tiếp đến thuê gia công, chế biến (tiền thuê gia công chế biến, chi phí vận chuyển, bốc xếp NVL đến nơi chế biến và từ nơi chế biến về đơn vị, v.v...)

d) NVL, CCDC nhận góp vốn liên doanh, góp cổ phần

Giá thực tế của NVL, CCDC nhận góp vốn liên doanh, góp cổ phần bao gồm: giá trị được các bên tham gia góp vốn liên doanh thống nhất đánh giá chấp thuận, các chi phí liên quan đến việc tiếp nhận NVL, CCDC.

e) NVL, CCDC vay mượn tạm thời của đơn vị khác

Đối với NVL, CCDC vay mượn tạm thời của đơn vị khác, giá thực tế nhập kho được tính theo giá thị trường hiện tại của số NVL, CCDC đó.

g) NVL, CCDC được biếu, tặng, viện trợ

Giá thực tế NVL, CCDC được biếu, tặng, viện trợ là giá ghi trong biên bản bàn giao (hoặc giá do Hội đồng định giá tài sản của đơn vị xác định) và các chi phí liên quan đến tiếp nhận NVL, CCDC (nếu có).

h) Phế liệu thu hồi từ quá trình sản xuất, kinh doanh

Đối với phế liệu thu hồi từ quá trình sản xuất, kinh doanh, giá thực tế được tính theo giá đánh giá thực tế do Hội đồng thu hồi định giá hoặc theo giá trị có thể thu hồi tối thiểu (căn cứ vào giá bán trên thị trường).

2.2. Tính giá NVL, CCDC xuất kho

Căn cứ vào đặc điểm của từng doanh nghiệp, số lượng danh điểm NVL, CCDC, tần suất nhập - xuất kho, trình độ nhân viên kế toán, trình độ thủ kho, điều kiện kho bãi, v.v... để lựa chọn phương pháp tính giá xuất kho phù hợp, theo nguyên tắc nhất quán trong hạch toán. Việc tính giá NVL, CCDC xuất kho được thực hiện theo một trong các phương pháp nhập trước - xuất trước, nhập sau - xuất trước, bình quân gia quyền, giá thực tế đích danh (các phương pháp này đã được giới thiệu trong cuốn Giáo trình Nguyên lý kế toán). Ngoài ra giá NVL, CCDC xuất kho còn có thể tính theo phương pháp giá hạch toán.

Phương pháp giá hạch toán

Theo phương pháp này, toàn bộ NVL, CCDC xuất dùng trong kỳ được tính theo giá hạch toán. Doanh nghiệp có thể căn cứ vào giá kế hoạch hoặc giá mua NVL, CCDC tại một thời điểm nào đó hay giá bình quân kỳ trước, v.v... để xây dựng giá hạch toán. Cuối kỳ kế toán tiến hành điều chỉnh từ giá hạch toán sang giá thực tế theo công thức:

$$\begin{array}{l}\textit{Giá thực tế NVL}\\ \textit{(CCDC) xuất}\\ \textit{dùng trong kỳ}\end{array} = \begin{array}{c}\textit{Giá hạch toán của}\\ \textit{NVL (CCDC) xuất}\\ \textit{dùng trong kỳ}\end{array} \times \begin{array}{c}\textit{Hệ số chênh lệch giữa}\\ \textit{giá thực tế và giá hạch}\\ \textit{toán của NVL (CCDC)}\end{array}$$

$$\begin{array}{l}\textit{Hệ số chênh lệch}\\ \textit{giữa giá thực tế và}\\ \textit{giá hạch toán của}\\ \textit{NVL (CCDC)}\end{array} = \frac{\begin{array}{c}\textit{Giá thực tế của NVL}\\ \textit{(CCDC) tồn kho đầu kỳ}\end{array} + \begin{array}{c}\textit{Giá thực tế của NVL}\\ \textit{(CCDC) nhập kho trong kỳ}\end{array}}{\begin{array}{c}\textit{Giá hạch toán của NVL}\\ \textit{(CCDC) tồn kho đầu kỳ}\end{array} + \begin{array}{c}\textit{Giá hạch toán của NVL}\\ \textit{(CCDC) nhập kho trong kỳ}\end{array}}$$

Sử dụng giá hạch toán làm giảm bớt khối lượng công việc kế toán, số liệu phản ánh kịp thời, kết hợp chặt chẽ kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp vật tư nên việc tính giá được thực hiện nhanh chóng, không phụ thuộc vào cường độ nhập, xuất và số lượng danh điểm NVL, CCDC. Phương pháp này thích hợp với những doanh nghiệp có nhiều chủng loại NVL, CCDC, đội ngũ kế toán có trình độ chuyên môn cao.

Trong hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ người ta sử dụng Bảng kê số 3 để tính giá thực tế NVL, CCDC xuất kho theo phương pháp giá hạch toán.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S04b3 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG KÊ SỐ 3

Tính giá thành thực tế nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ (TK 152, 153)

Tháng ... năm ...

STT	Chỉ tiêu	TK 152: Nguyên liệu, vật liệu		TK 153: Công cụ, dụng cụ	
		Giá hạch toán	Giá thực tế	Giá hạch toán	Giá thực tế
A	B	1	2	3	4
1	**I. Số dư đầu tháng**				
2	**II. Số phát sinh trong tháng**				
3	Từ NKCT số 1 (ghi Có TK 111)				
4	Từ NKCT số 2 (ghi Có TK 112)				
5	Từ NKCT số 5 (ghi Có TK 331)				
6	Từ NKCT số 6 (ghi Có TK 151)				
7	Từ NKCT số 7 (ghi Có TK 152)				
8	Từ NKCT khác				
9	**III. Cộng số dư đầu tháng và phát sinh trong tháng (I + II)**				
10	**IV. Hệ số chênh lệch**				
11	**V. Xuất dùng trong tháng**				
12	**VI. Tồn kho cuối tháng (III – V)**				

Ngày ... tháng ... năm ...

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

III. KẾ TOÁN CHI TIẾT NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

1. Chứng từ sử dụng

Kế toán phải bảo đảm theo dõi được tình hình biến động của từng danh điểm NVL, CCDC về mặt giá trị, số lượng, chất lượng theo từng kho, từng người phụ trách vật chất. Để theo dõi chi tiết vật tư, kế toán sử dụng các chứng từ chủ yếu sau:

Phiếu nhập kho (Mẫu 01 - VT)

Phiếu xuất kho (Mẫu 02 - VT)

Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá (Mẫu 03 - VT)

Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ (Mẫu 04 - VT)

Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá (Mẫu 05 - VT)

Bảng kê mua hàng (Mẫu 06 - VT)

Bảng kê nhập (xuất) vật tư

Phiếu giao nhận chứng từ

Bảng luỹ kế nhập - xuất - tồn kho

...

Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ (Mẫu 07 - VT)

Đơn vị: .....
Bộ phận: .....

Mẫu số 07 - VT
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG PHÂN BỔ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

Tháng ... năm ...

Số: .....

STT	Ghi Có các TK / Ghi Nợ các TK	TK 152		TK 153		TK 142	TK 242
		Giá HT	Giá TT	Giá HT	Giá TT		
A	B	1	2	3	4	5	6
1	TK 621: CP nguyên vật liệu trực tiếp						
	- Phân xưởng (sản phẩm) ...						
	- ...						
2	TK 623: CP sử dụng máy thi công						
3	TK 627: CP sản xuất chung						
	- Phân xưởng ...						
	- ...						
4	TK 641: CP bán hàng						
5	TK 642: CP quản lý doanh nghiệp						
6	TK 142: CP trả trước ngắn hạn						
7	TK 242: CP trả trước dài hạn						
	...						
Cộng							

Ngày ... tháng ... năm ....

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ dùng để phản ánh tổng giá trị NVL, CCDC xuất kho trong kỳ theo giá thực tế, giá hạch toán và phân bổ giá trị NVL, CCDC xuất dùng cho các đối tượng sử dụng, bảng này còn dùng để phân bổ giá trị CCDCxuất dùng một lần có giá trị lớn, thời gian sử dụng dưới một năm hoặc trên một năm đang được phản ánh trên TK 142 hoặc TK 242.

Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gồm các cột dọc phản ánh các loại NVL, CCDC xuất dùng trong kỳ theo giá hạch toán và giá thực tế, các dòng ngang phản ánh các đối tượng sử dụng NVL, CCDC.

Căn cứ vào các chứng từ xuất kho và hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của từng loại NVL, CCDC để tính giá thực tế NVL, CCDC xuất kho.

Giá trị NVL, CCDC xuất kho trong tháng theo giá thực tế phản ánh trong bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ theo từng đối tượng sử dụng được dùng làm căn cứ để ghi vào bên Có các TK 152, 153, 142, 242 của các bảng kê (bảng kê số 4, bảng kê số 5), NKCT (NKCT số 7) và các sổ kế toán liên quan theo hình thức kế toán đơn vị đang áp dụng. Số liệu ở bảng phân bổ này đồng thời được sử dụng để tập hợp chi phí tính giá thành sản phẩm, dịch vụ.

2. Phương pháp kế toán chi tiết

Nhằm cung cấp đầy đủ, kịp thời, các thông tin về tình trạng, sự biến động của từng danh điểm vật tư, kế toán chi tiết vật tư được thực hiện ở kho, ở phòng kế toán và tiến hành theo một trong ba phương pháp: phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển, phương pháp sổ số dư.

2.1. Phương pháp thẻ song song

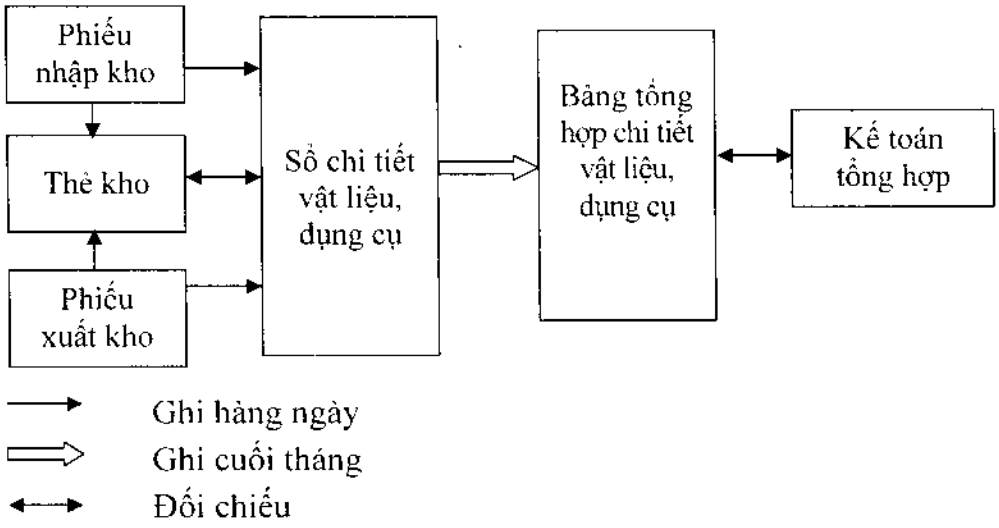
Theo phương pháp này, kế toán chi tiết NVL, CCDC được tiến hành như sau:

Ở kho: Thủ kho theo dõi, phản ánh số lượng NVL, CCDC nhập, xuất, tồn kho trên "Thẻ kho".

Ở phòng kế toán: Kế toán theo dõi, phản ánh số lượng, giá trị NVL, CCDC nhập, xuất, tồn kho trên "Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá". Cuối tháng lập "Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá". Số liệu trên "Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá" được đối chiếu với số liệu của kế toán tổng hợp theo dõi trên "Sổ cái" hoặc "Nhật ký - Sổ cái".

Phương pháp thẻ song song đơn giản, dễ làm tuy nhiên việc ghi chép còn nhiều trùng lắp. Phương pháp này chỉ thích hợp với đơn vị có qui mô nhỏ, số lượng nghiệp vụ phát sinh liên quan đến nhập, xuất NVL, CCDC ít, trình độ nhân viên kế toán chưa cao.

Sơ đồ kế toán chi tiết vật tư theo phương pháp thẻ song song



Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S12 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

THẺ KHO (SỔ KHO)

Ngày lập thẻ:.....
Tờ số: .....

Tên, nhãn hiệu, qui cách vật tư: .....
Đơn vị tính: .....
Mã số: .....

S TT	Ngày, tháng	Số hiệu chứng từ		Diễn giải	Ngày nhập, xuất	Số lượng			Ký xác nhận của kế toán
		Nhập	Xuất			Nhập	Xuất	Tồn	
A	B	C	D	E	1	2	3	4	G
				Cộng cuối kỳ	x				x

"Thẻ kho" dùng để theo dõi số lượng nhập, xuất, tồn kho của từng danh điểm NVL, CCDC ở từng kho. "Thẻ kho" là sổ tờ rời, nếu đóng thành quyển

gọi là "Sổ kho". Thẻ tờ rời sau khi dùng xong phải đóng thành quyển. "Sổ kho" hoặc "Thẻ kho" sau khi đóng thành quyển phải có chữ ký của giám đốc.

Mỗi danh điểm NVL, CCDC, ở mỗi kho mở một "Thẻ kho". Phòng kế toán lập thẻ và ghi các chỉ tiêu: tên, nhãn hiệu, qui cách, đơn vị tính, mã số NVL, CCDC, sau đó giao cho thủ kho để ghi chép hàng ngày. Hàng ngày, căn cứ vào "Phiếu nhập kho", "Phiếu xuất kho", thủ kho ghi vào các chỉ tiêu tương ứng trong "Thẻ kho". Mỗi chứng từ ghi một dòng, cuối ngày tính ra số tồn kho.

Định kỳ, nhân viên kế toán vật tư xuống kho nhận chứng từ và kiểm tra việc ghi chép của thủ kho, sau đó ký xác nhận vào "Thẻ kho".

Sau mỗi lần kiểm kê phải tiến hành điều chỉnh số liệu trên "Thẻ kho" cho phù hợp với số liệu thực tế kiểm kê theo qui định.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S10 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU, DỤNG CỤ, (SẢN PHẨM, HÀNG HOÁ)

Năm: .....

Tài khoản : .....Tên kho: .....

Tên, qui cách nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ (sản phẩm, hàng hoá): .....

Đơn vị tính:.....

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Đơn giá	Nhập		Xuất		Tồn		Ghi chú
Số hiệu	Ngày, tháng				Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	
A	B	C	D	1	2	3=1x2	4	5=1x4	6	7=1x6	8
		Số dư đầu kỳ									
		Cộng tháng	x	x							

- Sổ này có ..... trang, đánh số trang từ 01 đến trang.....
- Ngày mở sổ: .....

Ngày ... tháng... năm...

Người ghi sổ	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá dùng để theo dõi chi tiết tình hình nhập, xuất, tồn kho cả về số lượng và giá trị của từng danh điểm NVL, CCDC ở từng kho, làm căn cứ đối chiếu với việc ghi chép của thủ kho. Hàng ngày, căn cứ vào "Phiếu nhập kho", "Phiếu xuất kho" kế toán ghi vào các chỉ tiêu tương ứng trên "Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá", mỗi chứng từ ghi một dòng.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S11 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT VẬT LIỆU, DỤNG CỤ, SẢN PHẨM, HÀNG HOÁ

Tài khoản : .....
Tháng .... năm .....

STT	Tên, qui cách vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá	Số tiền			
		Tồn đầu kỳ	Nhập Trong kỳ	Xuất trong kỳ	Tồn Cuối kỳ
A	B	1	2	3	4
Cộng					

Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá dùng để tổng hợp phần giá trị từ các "Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá" nhằm đối chiếu với số liệu TK 152, TK 153... trên "Sổ cái" hoặc "Nhật ký - Sổ cái".

Mỗi TK (NVL, CCDC,...) được lập một bảng riêng. Bảng này được lập vào cuối tháng, căn cứ vào dòng cộng trên "Sổ chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá" để lập. Sau khi lập xong tiến hành cộng "Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá".

2.2. Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển

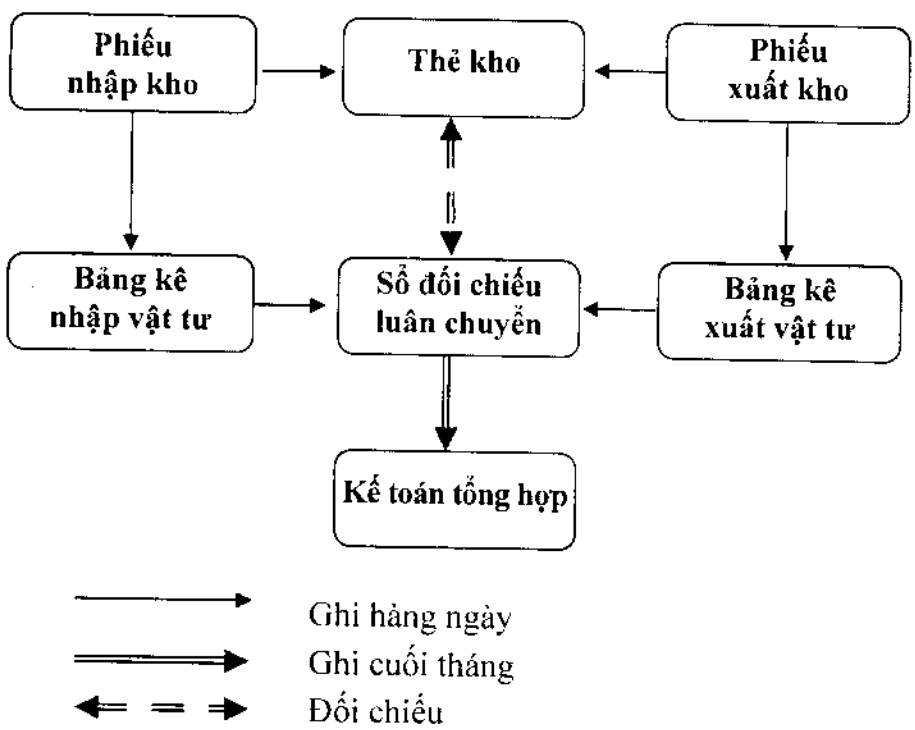
Theo phương pháp này, kế toán chi tiết NVL, CCDC được tiến hành như sau:

Ở kho: Thực hiện tương tự phương pháp thẻ song song. Thủ kho theo dõi, phản ánh số lượng NVL, CCDC nhập, xuất, tồn kho trên "Thẻ kho".

Ở phòng kế toán: Căn cứ vào "bảng kê nhập (xuất) vật tư" cuối kỳ kế toán vào "Sổ đối chiếu luân chuyển". Số liệu trên "Sổ đối chiếu luân chuyển" được đối chiếu với số liệu theo dõi trên "Thẻ kho", đồng thời đối chiếu giá trị của từng danh điểm NVL, CCDC với số liệu kế toán tổng hợp theo dõi trên "Bảng kê tính giá" theo giá hạch toán.

Phương pháp này giảm nhẹ khối lượng công việc của kế toán, nhưng trong trường hợp tần suất nhập, xuất của từng danh điểm NVL, CCDC lớn thì công việc kiểm tra, đối chiếu được thực hiện vào cuối kỳ thường gặp khó khăn và ảnh hưởng đến tiến độ thực hiện các khâu kế toán khác. Phương pháp chỉ thích hợp với những đơn vị có nhiều danh điểm NVL, CCDC, tần suất nhập, xuất không lớn.

Sơ đồ kế toán chi tiết NVL, CCDC
theo phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển



BẢNG KÊ NHẬP (XUẤT) VẬT TƯ

Tháng ... năm ...

Danh điểm vật tư	Tên vật tư	Đơn vị	Giá hạch toán	Số lượng chứng từ	Số lượng				Số tiền
					Kho ...	Kho ...	...	Cộng	
Cộng									

Bảng kê nhập (xuất) nhằm theo dõi số lượng, giá trị NVL, CCDC nhập (xuất) kho theo từng danh điểm NVL, CCDC, theo từng kho và được phản ánh theo giá hạch toán. Cuối kỳ, trên cơ sở phân loại chứng từ nhập, xuất kho theo từng danh điểm NVL, CCDC và theo từng kho để lập bảng kê nhập (xuất).

SỔ ĐỐI CHIẾU LUÂN CHUYỂN

Năm: .....

Kho: .....

Số danh điểm	Tên, qui cách vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa	Đơn vị tính	Đơn giá	Số dư đầu tháng 1		Luân chuyển tháng 1				Số dư cuối tháng 2		...
						Nhập		Xuất				
				Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	
A	B	C	1	2	3=1x2	4	5=1x4	6	7=1x6	8	9=1x8	...

Sổ đối chiếu luân chuyển sử dụng để ghi chép số lượng, giá trị của từng danh điểm NVL, CCDC theo từng kho. Sổ này được ghi mỗi tháng một lần vào cuối tháng trên cơ sở các "Bảng kê nhập", "Bảng kê xuất" từng danh điểm NVL, CCDC, mỗi danh điểm NVL, CCDC ghi một dòng.

2.3. Phương pháp sổ số dư

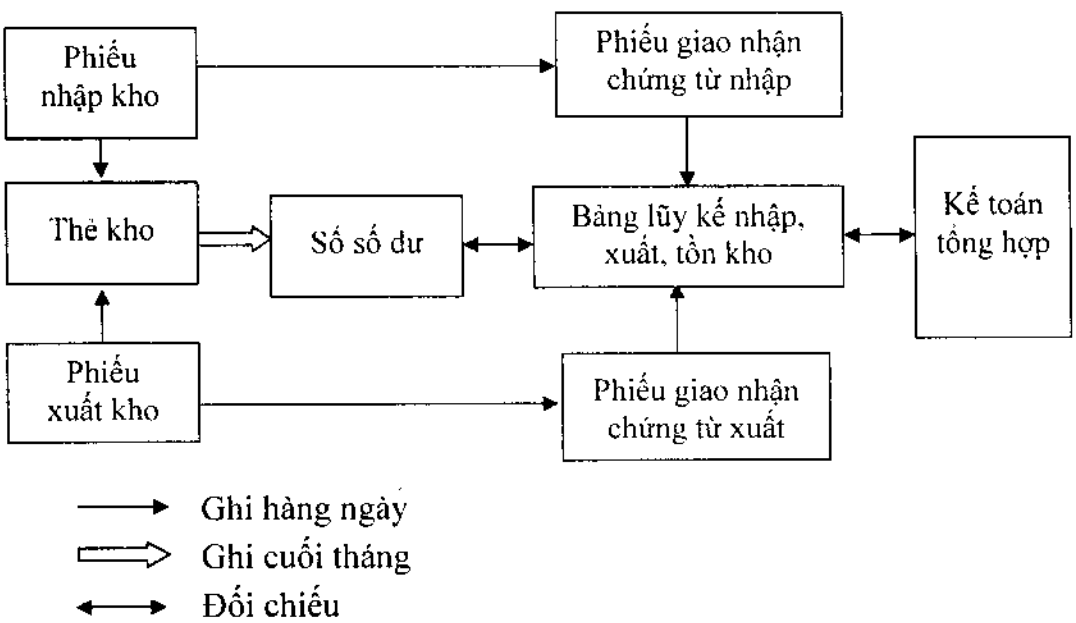
Ở kho: ngoài việc ghi thẻ kho tương tự hai phương pháp trên, định kỳ sau khi ghi thẻ kho xong, thủ kho tập hợp toàn bộ chứng từ nhập kho, xuất

kho phát sinh theo từng danh điểm NVL, CCDC, lập "Phiếu giao nhận chứng từ" kèm theo các chứng từ nhập, xuất kho gửi cho kế toán. Cuối kỳ, căn cứ vào "Thẻ kho" ghi số lượng NVL, CCDC tồn kho vào "Sổ số dư".

Ở phòng kế toán: khi nhận được chứng từ do thủ kho gửi đến, kế toán kiểm tra, tính giá theo từng chứng từ, tổng cộng số tiền trên "Phiếu giao nhận chứng từ", đồng thời ghi số tiền vừa tính được của từng danh điểm NVL, CCDC vào "Bảng luỹ kế nhập, xuất, tồn kho". Cuối tháng, tính ra giá trị tồn kho của từng danh điểm NVL, CCDC trên "Sổ số dư", trên "Bảng luỹ kế nhập, xuất, tồn kho", số liệu trên hai sổ này được đối chiếu với nhau.

Phương pháp này tránh được việc ghi chép trùng lắp và dàn đều công việc ghi sổ trong kỳ, nhưng việc kiểm tra, đối chiếu, phát hiện sai sót gặp nhiều khó khăn. phương pháp này đòi hỏi nhân viên kế toán và thủ kho phải có trình độ chuyên môn cao. phương pháp này thích hợp với với những đơn vị có nhiều danh điểm NVL, CCDC ; cường độ nhập, xuất kho NVL, CCDC khá lớn.

Sơ đồ kế toán chi tiết vật tư theo phương pháp sổ số dư



PHIẾU GIAO NHẬN CHỨNG TỪ

Từ ngày ... đến ngày ... tháng ... năm ...

Nhóm vật liệu	Số lượng chứng từ	Số hiệu	Số tiền

Hàng ngày (định kỳ), căn cứ vào số lượng nhập, xuất kho của từng danh điểm NVL, CCDC được tổng hợp từ các chứng từ nhập, xuất kho, căn cứ vào giá hạch toán, kế toán lập "Phiếu giao nhận chứng từ" nhằm theo dõi trị giá NVL, CCDC nhập, xuất kho theo từng danh điểm NVL, CCDC. Phiếu này kê rõ số lượng và số hiệu của các chứng từ của từng danh điểm NVL, CCDC và được lập riêng cho phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, sau đó kèm theo các phiếu nhập kho, phiếu xuất kho để gửi cho kế toán.

BẢNG LUỸ KẾ NHẬP - XUẤT - TỒN KHO

Tháng ... năm ...

Kho ....

Danh điểm vật tư	Tên vật tư	Tồn kho đầu tháng	Nhập				Xuất				Tồn kho cuối tháng
			Từ ngày ... đến ngày ...	Từ ngày ... đến ngày ...	...	Cộng nhập	Từ ngày ... đến ngày ...	Từ ngày ... đến ngày...	...	Cộng xuất	

Định kỳ, căn cứ vào "Phiếu giao nhận chứng từ" kế toán lập "Bảng lũy kế nhập - xuất - tồn kho". Bảng này được mở theo từng kho, theo dõi từng danh điểm NVL, CCDC.

SỔ SỐ DƯ

Năm: .....

Kho: .....

Số danh điểm	Tên, qui cách vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa	Đơn vị tính	Đơn giá	Định mức dự trữ	Số dư đầu năm		Tồn kho cuối tháng 1		Tồn kho cuối tháng 2	
					Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền
A	B	C	1	D	2	3=1x2	4	5=1x4	6	7=1x6

Sổ số dư do kế toán mở, dùng cho cả năm, giao cho thủ kho trước ngày cuối tháng để ghi số lượng NVL, CCDC tồn kho theo từng danh điểm. Cuối tháng, ghi "Sổ số dư" xong, thủ kho chuyển cho kế toán để kiểm tra, căn cứ vào giá hạch toán tính ra giá trị tồn kho của từng danh điểm NVL, CCDC.

IV. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYÊN

Trong một doanh nghiệp, mỗi danh điểm NVL, CCDC chỉ được áp dụng một trong hai phương pháp kế toán hàng tồn kho: phương pháp kê khai thường xuyên hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ. Việc lựa chọn phương pháp kế toán hàng tồn kho áp dụng tại doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm, tính chất, số lượng, chủng loại, yêu cầu quản lý vật tư để có sự vận dụng thích hợp và phải được thực hiện nhất quán trong niên độ kế toán.

Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập, xuất, tồn kho vật tư trên sổ kế toán.

Trong trường hợp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, các tài khoản kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư. Vì vậy, giá trị vật tư tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê vật tư tồn kho thực tế, so sánh, đối chiếu với số liệu tồn kho trên sổ kế toán, nếu có chênh lệch phải xác định nguyên nhân và xử lý kịp thời.

Phương pháp kê khai thường xuyên thường áp dụng cho các đơn vị sản xuất (công nghiệp, xây lắp, v.v...) và các đơn vị thương mại kinh doanh các mặt hàng có giá trị lớn.

1. Tài khoản sử dụng

a) TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động các loại NVL trong kho của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 152 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá thực tế NVL nhập kho (do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công, chế biến, nhận góp vốn hoặc từ các nguồn khác);
- Trị giá NVL thừa phát hiện khi kiểm kê;
- Chênh lệch trị giá NVL tăng khi đánh giá lại NVL trong kho.

Bên Có:

- Trị giá thực tế của NVL xuất kho (dùng vào sản xuất, kinh doanh, để bán, thuê ngoài gia công chế biến, đưa đi góp vốn, v.v...);
- Trị giá NVL trả lại người bán hoặc được giảm giá hàng mua;
- Chiết khấu thương mại khi mua NVL được hưởng;
- Trị giá NVL hao hụt, mất mát phát hiện khi kiểm kê;
- Chênh lệch trị giá NVL giảm khi đánh giá lại NVL trong kho.

Số dư Nợ:

Trị giá thực tế NVL tồn kho cuối kỳ.

TK 152 có thể mở các TK cấp 2 để theo dõi chi tiết từng loại, từng thứ, từng nhóm NVL tuỳ thuộc vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

b) TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động các loại CCDC trong kho của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 153 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá thực tế CCDC nhập kho (do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công, chế biến, nhận góp vốn hoặc từ các nguồn khác);
- Trị giá CCDC thừa phát hiện khi kiểm kê;
- Chênh lệch trị giá CCDC tăng khi đánh giá lại CCDC trong kho.

Bên Có:

- Trị giá thực tế của CCDC xuất kho (dùng vào sản xuất, kinh doanh, để bán, thuê ngoài gia công chế biến, đưa đi góp vốn, v.v...);

- Trị giá CCDC trả lại người bán hoặc được giảm giá hàng mua;

- Chiết khấu thương mại khi mua CCDC được hưởng;

- Trị giá CCDC hao hụt, mất mát phát hiện khi kiểm kê;

- Chênh lệch trị giá CCDC giảm khi đánh giá lại CCDC trong kho.

Dư Nợ:

Trị giá thực tế CCDC tồn kho cuối kỳ.

TK 153 có 3 TK cấp 2:

TK 1531 - Công cụ, dụng cụ

TK 1532 - Bao bì luân chuyển

TK 1533 - Đồ dùng cho thuê.

c) TK 151 - Hàng mua đang đi đường

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá các loại vật tư, hàng hoá mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp còn đang trên đường, vận chuyển ở bến cảng, bến bãi hoặc đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nhận nhập kho. Nội dung phản ánh trên TK 151 như sau:

Bên Nợ: Trị giá vật tư, hàng hoá đã mua đang đi đường.

Bên Có: Trị giá vật tư, hàng hoá đang đi đường đã về nhập kho hoặc đã chuyển giao thẳng cho các đối tượng sử dụng.

Dư Nợ: Trị giá vật tư, hàng hoá đã mua nhưng còn đang đi trên đường chưa về nhập kho doanh nghiệp.

2. Kế toán nhập kho nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

NVL, CCDC của doanh nghiệp nhập kho do nhiều nguyên nhân khác nhau. Tuỳ theo từng nguồn nhập mà kế toán ghi sổ kế toán khác nhau, cụ thể:

2.1. Mua NVL, CCDC trong nước

Trong nghiệp vụ thu mua, nhập kho NVL, CCDC, doanh nghiệp cần phải có 2 loại chứng từ bắt buộc đó là "Hoá đơn bán hàng" (do bên bán lập) và "Phiếu nhập kho" (do cán bộ vật tư lập). Trường hợp vật tư là nông, lâm, thuỷ, hải sản mua trực tiếp của người sản xuất thì doanh nghiệp lập "Bảng kê mua hàng". Ngoài ra trong nhiều trường hợp, doanh nghiệp còn phải lập một số loại chứng từ khác như "Biên bản kiểm nghiệm vật tư, sản phẩm, hàng hoá", "Biên bản xử lý vật tư thừa (thiếu)", v.v...

Việc ghi chép nghiệp vụ thu mua và nhập kho NVL, CCDC tuỳ thuộc vào tình hình thu nhận các chứng từ trên, cụ thể:

a) Trường hợp hàng và hoá đơn cùng về, hàng đủ so với hoá đơn

Căn cứ vào hoá đơn, phiếu nhập kho và các chứng từ liên quan khác, phản ánh giá trị NVL, CCDC nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153: Trị giá NVL, CCDC nhập kho

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, 141, 311, v.v... : Tổng giá thanh toán.

b) Trường hợp doanh nghiệp đã nhận được hoá đơn mua hàng nhưng NVL, CCDC chưa về nhập kho doanh nghiệp

- Trong trường hợp này kế toán lưu hoá đơn vào tập hồ sơ "Hàng mua đang đi đường". Nếu trong tháng NVL, CCDC về, căn cứ vào hoá đơn, phiếu nhập kho để ghi tăng giá trị vật tư, giống trường hợp "Hàng và hoá đơn cùng về, hàng đủ so với hoá đơn". Nếu cuối tháng NVL, CCDC vẫn chưa về, căn cứ vào hoá đơn mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 151: Giá trị hàng mua đang đi đường

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 331, 111, 112, 141, v.v... : Tổng giá thanh toán.

- Sang tháng sau, khi NVL, CCDC về nhập kho, căn cứ vào hoá đơn, phiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153 Có TK 151	Giá trị NVL, CCDC đi đường đã về nhập kho.

c) Trường hợp hàng thiếu so với hoá đơn

Kế toán chỉ phản ánh số hàng thực nhận, số hàng thiếu căn cứ vào biên bản kiểm nhận, thông báo cho các bên liên quan biết và ghi sổ như sau:

- Phản ánh số thực tế nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153: Trị giá NVL, CCDC thực nhập

Nợ TK 138 (1381): Trị giá NVL, CCDC thiếu chưa xử lý

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ theo hoá đơn (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, v.v... : Tổng giá thanh toán theo hoá đơn.

- Khi có quyết định xử lý số NVL, CCDC thiếu:

+ Nếu cá nhân làm mất phải bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK 334, 138 (1388): Giá trị đòi bồi thường của cá nhân

Có TK 133: Thuế GTGT tương ứng số NVL, CCDC thiếu (nếu có)

Có TK 138 (1381): Giá trị NVL, CCDC thiếu đã xử lý.

+ Nếu do người bán giao thiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 331	Trị giá NVL, CCDC thiếu đã xử lý.
Có TK 138 (1381)	

- Khi người bán giao tiếp số NVL, CCDC thiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, ...	Trị giá NVL, CCDC thiếu người bán đã giao.
Có TK 331	

- Nếu người bán không còn hàng để giao, kế toán phản ánh số thuế GTGT của số hàng mua bị thiếu (nếu có):

Nợ TK 331	Thuế GTGT tương ứng số NVL, CCDC thiếu.
Có TK 133	

- Nếu do các nguyên nhân khách quan gây ra hoặc không xác định được nguyên nhân, kế toán ghi:

Nợ TK 632	Giá trị thiệt hại được xử lý.
Có TK 138 (1381)	

d) Kế toán chiết khấu thương mại, giảm giá hoặc trả lại vật liệu, CCDC

- NVL đã mua về nhập kho nhưng do chất lượng kém và đang trong thời hạn bảo hành, v.v... doanh nghiệp có thể trả lại cho bên bán nếu hợp đồng mua bán cho phép. Khi làm thủ tục xuất kho số NVL đó trả lại cho người bán, căn cứ vào phiếu xuất kho, hoá đơn của số NVL này và các chứng từ liên quan khác, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 331, v.v... : Tổng giá thanh toán

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho (theo giá nhập kho đích danh)

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ tương ứng (nếu có).

- Trường hợp NVL đã nhập kho nhưng do chất lượng kém và đang trong thời hạn bảo hành, v.v... doanh nghiệp yêu cầu bên bán giảm giá và đã được chấp nhận, căn cứ hoá đơn của số NVL này và các chứng từ liên quan khác, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 331, v.v... : Tổng số tiền được giảm trừ

Có TK 152: Giá trị thực tế NVL được giảm giá

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ tương ứng (nếu có).

- Nếu hợp doanh nghiệp được hưởng chiết khấu thương mại, kế toán ghi giảm giá NVL đã nhập kho:

Nợ TK 111, 112, 331, v.v... : Tổng giá thanh toán

Có TK 152: Giá gốc NVL tương ứng chiết khấu thương mại được hưởng

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ tương ứng (nếu có).

2.2. Nhập khẩu NVL, CCDC

- Trường hợp NVL, CCDC nhập khẩu về dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán phản ánh giá gốc NVL, CCDC nhập khẩu theo giá có thuế nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 152, 153: Giá gốc NVL, CCDC nhập khẩu

Có TK 331: Phải trả cho người bán

Có TK 333: Thuế phải nộp nhà nước

Chi tiết: 3333: Thuế nhập khẩu phải nộp

3332: Thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp (nếu có).

Đồng thời phản ánh thuế GTGT hàng nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 133 Có TK 333 (33312)	Thuế GTGT hàng nhập khẩu.

- Trường hợp NVL, CCDC nhập khẩu về dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153: Giá gốc NVL, CCDC nhập khẩu

Có TK 331: Phải trả cho người bán

Có TK 333: Thuế phải nộp nhà nước

Chi tiết: 3332: Thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp

3333: Thuế nhập khẩu phải nộp

2.3. Nhập kho NVL thuê ngoài gia công, chế biến

- Khi xuất kho NVL đưa đi gia công, chế biến, căn cứ vào phiếu xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 154 Có TK 152	Giá trị NVL xuất kho thuê gia công, chế biến.

- Căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán phản ánh các chi phí phát sinh liên quan đến gia công, chế biến:

Nợ TK TK 154: Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, 141, v.v... : Tổng giá thanh toán.

- Khi nhập lại số NVL thuê ngoài gia công, chế biến xong, căn cứ vào phiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152 Có TK 154	Giá thực tế vật tư nhập kho.

2.4. Nhập kho NVL, CCDC từ các nguồn khác

Ngoài các trường hợp trên, NVL, CCDC của doanh nghiệp có thể được nhập từ các nguồn khác như nhận góp vốn, vay mượn tạm thời của đơn vị khác, nhận lại vốn góp, v.v... trong trường hợp này khi nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153: Giá thực tế NVL, CCDC nhập kho

Có TK 411: Nhận vốn góp bằng NVL, CCDC nhập kho

Có TK 336, 338: Giá trị vật liệu, CCDC vay mượn của đơn vị khác

Có TK 221, 222, 223, 228: Nhận lại vốn đầu tư bằng NVL, CCDC

Có TK 711: Phế liệu thu hồi từ hoạt động thanh lý TSCĐ nhập kho.

3. Kế toán xuất kho nguyên vật liệu

NVL của doanh nghiệp xuất kho cho nhiều mục đích khác nhau. Tuỳ theo từng mục đích xuất kho mà kế toán ghi sổ khác nhau.

3.1. Xuất kho NVL cho sản xuất, kinh doanh

Căn cứ phiếu xuất kho, kế toán xác định giá trị NVL xuất dùng cho mỗi bộ phận trong doanh nghiệp và ghi:

Nợ TK 621: Giá thực tế NVL dùng cho chế biến sản phẩm

Nợ TK 627: Giá thực tế NVL phục vụ chung cho bộ phận sản xuất

Nợ TK 623: Giá thực tế NVL sử dụng cho máy thi công (ở DN xây lắp)

Nợ TK 641: Giá thực tế NVL phục vụ bán hàng

Nợ TK 642: Giá thực tế NVL phục vụ quản lý doanh nghiệp

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho.

Nếu xuất kho NVL sử dụng cho hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản hoặc sửa chữa lớn TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 241 (2411, 2412) Có TK 152	Giá thực tế NVL xuất kho.

3.2. Xuất kho NVL đem góp vốn

Nếu doanh nghiệp xuất kho NVL để góp vốn đầu tư, căn cứ giá trị NVL xuất kho và tỷ lệ quyền kiểm soát mà doanh nghiệp có được sau khi góp vốn, kế toán ghi:

- Trường hợp giá đánh giá của Hội đồng góp vốn bằng giá thực tế NVL xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228, 128: Trị giá vốn góp (theo giá đánh giá lại)

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho đưa đi góp vốn.

- Trường hợp giá đánh giá của Hội đồng góp vốn nhỏ hơn giá thực tế NVL xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228, 128: Trị giá vốn góp (theo giá đánh giá lại)

Nợ TK 811: Chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ của NVL

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho đưa đi góp liên doanh.

- Trường hợp giá đánh giá của Hội đồng góp vốn lớn hơn giá thực tế NVL xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228, 128: Trị giá vốn góp (theo giá đánh giá lại)

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho đưa đi góp liên doanh

Có TK 711: Chênh lệch giá trị đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của NVL.

Nếu giá trị vốn góp được đánh giá quá cao thì phần chênh lệch được hạch toán vào bên Có TK 338 (3387), định kỳ số chênh lệch này được phân bổ vào thu nhập trong kỳ hoặc khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, công ty con, v.v... đã bán thành phẩm sản xuất bằng NVL nhận góp liên doanh hay bán số NVL đó cho bên thứ ba độc lập, bằng bút toán:

Nợ TK 338 (3387) Có TK 711	Giá trị chênh lệch được phân bổ.

3.3. Xuất kho NVL cho các mục đích khác

Ngoài các trường hợp trên, NVL của doanh nghiệp có thể được xuất cho các mục đích khác như xuất cho đơn vị khác vay mượn tạm thời, xuất bán, v.v... Trong trường hợp này, khi xuất kho NVL, kế toán ghi:

Nợ TK 136, 138: Giá trị NVL xuất kho cho đơn vị khác vay mượn tạm thời

Nợ TK 632: Giá trị NVL xuất bán

Có TK 152: Giá thực tế NVL xuất kho.

4. Đánh giá lại nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

Trường hợp giá trị ghi sổ của NVL chênh lệch quá lớn với giá thị trường của chúng, doanh nghiệp có thể được đánh giá lại giá trị NVL, CCDC theo

quyết định của cấp có thẩm quyền. Căn cứ kết quả đánh giá lại NVL, CCDC, kế toán hạch toán như sau:

- Nếu giá trị NVL, CCDC được đánh giá tăng, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153	Chênh lệch giá trị NVL, CCDC đánh giá tăng.
Có TK 412	

- Nếu giá trị NVL, CCDC được đánh giá lại thấp hơn trị giá đã ghi sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 412	Chênh lệch trị giá NVL đánh giá giảm.
Có TK 152	

5. Kế toán xuất kho công cụ, dụng cụ

Kế toán nghiệp vụ xuất kho CCDC tương tự NVL, tuy nhiên cần lưu ý một số điểm sau:

5.1. Kế toán xuất dùng công cụ, dụng cụ

Khi xuất dùng CCDC, căn cứ vào giá trị, mục đích xuất, thời gian sử dụng, v.v... để xác định số lần phân bổ CCDC.

a) Phương pháp phân bổ một lần (phân bổ 100%)

Theo phương pháp này, khi xuất dùng CCDC, kế toán phân bổ toàn bộ giá trị của nó vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ xuất dùng. Phương pháp này thường áp dụng trong trường hợp giá trị CCDC xuất dùng nhỏ hoặc thời gian sử dụng ngắn. Khi xuất dùng CCDC, kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6233): Giá trị CCDC xuất dùng cho máy thi công

Nợ TK 627 (6273): Giá trị CCDC xuất dùng ở phân xưởng

Nợ TK 641 (6413): Giá trị CCDC xuất phục vụ bộ phận bán hàng

Nợ TK 642 (6423): Giá trị CCDC xuất phục vụ bộ phận quản lý doanh nghiệp

Có TK 153 (1531): Giá trị CCDC xuất kho.

b) Phương pháp phân bổ hai lần (phân bổ 50%)

Theo phương pháp này, khi xuất dùng CCDC, kế toán phân bổ 50% giá trị của nó vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ xuất dùng. Khi các bộ phận sử dụng CCDC báo hỏng, mất hoặc hết thời hạn sử dụng, kế toán tiến hành phân bổ giá trị còn lại của CCDC vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ báo hỏng.

$$\text{Giá trị CCDC phân bổ lần cuối} = \frac{\text{Giá trị CCDC hỏng}}{2} - \text{Giá trị phế liệu thu hồi} - \text{Bồi thường vật chất}$$

- Khi xuất dùng CCDC, kế toán phản ánh các bút toán:

+ Bút toán 1. Phản ánh toàn bộ giá trị CCDC xuất dùng:

Nợ TK 142, 242 Có TK 153 (1531)	Toàn bộ giá trị CCDC xuất dùng.

+ Bút toán 2. Phân bổ 50% giá trị CCDC xuất dùng vào chi phí sản xuất, kinh doanh:

Nợ TK 623, 627, 641, 642, 241 Có TK 142, 242	50% giá trị CCDC xuất dùng.

- Khi bộ phận sử dụng CCDC báo hỏng, mất hoặc hết thời hạn sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 152, 138, 334, v.v... : Giá trị phế liệu thu hồi hoặc bồi thường

Nợ TK 623, 627, 641, 642, v.v... : Phân bổ giá trị còn lại của CCDC

Có TK 142, 242: 50% giá trị CCDC báo hỏng, mất.

c) Phương pháp phân bổ nhiều lần

Theo phương pháp này, căn cứ vào giá trị của CCDC và thời gian sử dụng hoặc số lần sử dụng dự kiến để kế toán tính toán mức phân bổ cho một kỳ hạch toán như sau:

$$\text{Mức phân bổ giá trị CCDC trong một kỳ hạch toán} = \frac{\text{Giá trị CCDC xuất dùng}}{\text{Số lần phân bổ}}$$

- Khi xuất dùng, kế toán phản ánh các bút toán:

+ Bút toán 1. Phản ánh toàn bộ giá trị CCDC xuất dùng:

Nợ TK 142, 242 Có TK 153 (1531)	Toàn bộ giá trị CCDC xuất dùng.

+ Bút toán 2. Phản ánh giá trị CCDC phân bổ mỗi lần vào chi phí sản xuất, kinh doanh:

Nợ TK 623, 627, 641, 642, 241 Có TK 142, 242	Giá trị CCDC phân bổ một lần.

- Các kỳ kế toán tiếp theo chỉ phản ánh bút toán phân bổ giá trị CCDC từng lần vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo bút toán giống bút toán 2.

Khi bộ phận sử dụng CCDC báo hỏng, mất hoặc hết thời hạn sử dụng, sau khi trừ giá trị phế liệu thu hồi hay số tiền bồi thường của người làm hỏng, mất, v.v... giá trị còn lại sẽ được phân bổ vào chi phí sản xuất, kinh doanh (tương tự như phân bổ hai lần).

5.2. Kế toán xuất dùng bao bì luân chuyển

- Khi xuất dùng bao bì luân chuyển, ghi nhận toàn bộ giá trị xuất dùng, kế toán ghi:

Nợ TK 142, 242 Có TK 153 (1532)	Giá thực tế bao bì luân chuyển xuất dùng.

- Trong quá trình sử dụng, bao bì luân chuyển bị hao mòn, phân bổ giá trị hao mòn CCDC vào chi phí của kỳ sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 152: Tính vào giá trị vật liệu mua ngoài (bao gói NVL)

Nợ TK 641 (6413): Tính vào chi phí bán hàng (bao gói sản phẩm, hàng hoá)

Có TK 142, 242: Giá trị hao mòn bao bì luân chuyển.

- Khi thu hồi bao bì luân chuyển, kế toán ghi:

Nợ TK 153 (1532): Giá trị còn lại của bao bì luân chuyển nhập kho

Nợ TK 138, 334, 632, v.v... : Giá trị bao bì bị hư hỏng, mất mát

Có TK 142, 242.

5.3. Kế toán xuất dùng đồ dùng cho thuê

- Khi xuất đồ dùng cho thuê để giao cho bên thuê, kế toán phản ánh giá thực tế xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 142, 242 Có TK 153 (1533)	Giá thực tế đồ dùng cho thuê xuất kho.

- Phản ánh giá trị hao mòn của đồ dùng cho thuê và các chi phí phát sinh liên quan quá trình cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Tập hợp chi phí cho thuê

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 142, 242: Giá trị hao mòn của đồ dùng cho thuê

Có TK 111, 112, 331, 141, v.v... : Các chi phí khác cho thuê.

- Phản ánh số thu về hoạt động cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, v.v... : Tổng số thu về cho thuê

Có TK 511: Doanh thu hoạt động cho thuê

Có TK 3331: Thuế GTGT phải nộp (nếu có).

- Khi thu hồi đồ dùng cho thuê nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 153 (1533) Có TK 142, 242	Giá trị còn lại của đồ dùng cho thuê.

Lưu ý: Giá trị CCDC xuất dùng phân bổ nhiều lần trong phạm vi một năm tài chính kế toán phản ánh vào TK 142 "Chi phí trả trước ngắn hạn". Giá trị CCDC xuất dùng liên quan đến nhiều năm tài chính kế toán phản ánh vào TK 242 "Chi phí trả trước dài hạn".

6. Kế toán kết quả kiểm kê nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ

Định kỳ hoặc bất thường, doanh nghiệp có thể tiến hành kiểm kê kho NVL, CCDC để xác định số lượng tồn kho của từng danh điểm NVL, CCDC, đồng thời có thể kiểm tra chất lượng NVL, CCDC. Từ đó đối chiếu với số liệu trên sổ kế toán, xác định số NVL, CCDC thừa thiếu, kém phẩm chất để xử lý kịp thời.

(1) Khi kiểm kê NVL, CCDC phải lập biên bản. Trường hợp phát hiện NVL, CCDC thừa, kế toán ghi sổ như sau:

- Nếu xác định được nguyên nhân ngay, căn cứ vào nguyên nhân thừa để ghi sổ. Nếu số NVL, CCDC thừa là của đơn vị khác thì phải báo cho chủ tài sản biết, trong thời gian giữ hộ kế toán theo dõi trên TK 002 "Vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công". Khi phát hiện thừa, kế toán ghi:

Nợ TK 002: Giá trị NVL, CCDC thừa giữ hộ.

Khi xuất kho NVL, CCDC trả lại cho chủ tài sản, kế toán ghi:

Có TK 002: Giá trị NVL, CCDC thừa xuất trả lại cho chủ tài sản.

- Nếu chưa xác định được nguyên nhân, căn cứ vào giá trị NVL, CCDC thừa, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153 Có TK 338 (3381)	Giá trị NVL, CCDC thừa chờ xử lý.

Khi có quyết định xử lý NVL, CCDC thừa phát hiện khi kiểm kê, căn cứ vào quyết định xử lý, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3381) Có TK 642, 711, ...	Giá trị NVL, CCDC thừa đã xử lý.

(2) Trường hợp phát hiện NVL, CCDC thiếu:

Mọi trường hợp thiếu hụt NVL trong kho khi kiểm kê phải lập biên bản và xác định nguyên nhân kịp thời. Căn cứ vào biên bản kiểm kê và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền để ghi sổ kế toán.

- Nếu do nhầm lẫn hoặc quên chưa ghi sổ, kế toán phải tiến hành ghi bổ sung.

- Nếu NVL thiếu hụt trong định mức, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 152	Giá trị NVL thiếu hụt trong định mức.

- Nếu số hao hụt, mất mát chưa xác định được nguyên nhân phải chờ xử lý, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1381) Có TK 152	Giá trị NVL thiếu hụt chờ xử lý.

Khi có quyết định xử lý, căn cứ vào quyết định, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 138 (1388), 334, v.v... : Người phạm lỗi bồi thường

Nợ TK 632: Giá trị NVL mất mát, hao hụt không được bồi thường

Có TK 138 (1381): Giá trị NVL thiếu đã xử lý.

V. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ

Phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị tồn kho cuối kỳ của vật tư trên sổ kế toán tổng hợp, từ đó tính ra giá trị vật tư đã xuất dùng trong kỳ theo công thức:

Trị giá vật tư xuất dùng trong kỳ	=	Trị giá vật tư tồn đầu kỳ	+	Trị giá vật tư tăng trong kỳ	-	Trị giá vật tư tồn cuối kỳ

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động của vật tư không theo dõi, phản ánh trên tài khoản kế toán hàng tồn kho. Giá trị vật tư mua về, nhập kho trong kỳ được theo dõi, phản ánh trên TK 611- Mua hàng.

Công tác kiểm kê vật tư được tiến hành vào mỗi kỳ kế toán, từ đó xác định trị giá vật tư tồn thực tế, trị giá vật tư xuất dùng trong kỳ, làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Như vậy, áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản kế toán hàng tồn kho chỉ sử dụng ở đầu kỳ kế toán (kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ kế toán (phản ánh giá trị thực tế vật tư tồn cuối kỳ).

Phương pháp kiểm kê định kỳ có ưu điểm là đơn giản, giảm nhẹ khối lượng công việc kế toán, nhưng mức độ chính xác về giá trị vật tư xuất dùng bị ảnh hưởng bởi chất lượng công tác quản lý tại kho, bến bãi.

Phương pháp kiểm kê định kỳ thường áp dụng ở các đơn vị có nhiều loại vật tư với qui cách, mẫu mã rất khác nhau, giá trị thấp, vật tư xuất dùng thường xuyên.

1. Tài khoản sử dụng

Kế toán tổng hợp NVL, CCDC theo phương pháp kiểm kê định kỳ, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

a) TK 611 (6111) "Mua nguyên liệu, vật liệu": tài khoản này dùng để phản ánh tình hình tăng, giảm trị giá vật tư. Nội dung phản ánh trên TK 611 như sau:

Bên Nợ:

- Kết chuyển trị giá thực tế NVL, CCDC tồn kho đầu kỳ (theo kết quả kiểm kê);

- Trị giá thực tế NVL, CCDC tăng trong kỳ.

Bên Có:

- Kết chuyển trị giá thực tế NVL, CCDC tồn kho cuối kỳ (theo kết quả kiểm kê);

- Trị giá thực tế NVL, CCDC xuất sử dụng trong kỳ;

- Trị giá thực tế NVL, CCDC mua vào trả lại cho người bán hoặc được giảm giá.

TK 611 (6111) không có số dư cuối kỳ và được mở theo từng thứ, từng loại, từng kho NVL, CCDC.

b) TK 152 "Nguyên liệu, vật liệu": tài khoản này dùng để phản ánh trị giá thực tế NVL tồn kho và được theo dõi chi tiết theo từng loại tương ứng với TK 611 (6111). Nội dung phản ánh trên TK 152 như sau:

Bên Nợ: Kết chuyển trị giá thực tế NVL tồn kho cuối kỳ.

Bên Có: Kết chuyển trị giá thực tế NVL tồn kho đầu kỳ.

Dư Nợ: Trị giá thực tế NVL tồn kho.

c) TK 153 "Công cụ, dụng cụ": tài khoản này dùng để phản ánh trị giá thực tế CCDC tồn kho. Nội dung phản ánh trên TK 153 như sau:

Bên Nợ: Kết chuyển trị giá thực tế CCDC tồn kho cuối kỳ.

Bên Có: Kết chuyển trị giá thực tế CCDC tồn kho đầu kỳ.

Dư Nợ: Trị giá thực tế CCDC tồn kho.

d) TK 151 "Hàng mua đang đi trên đường": tài khoản này dùng để phản ánh trị giá NVL, CCDC doanh nghiệp đã mua hay chấp nhận mua, v.v... nhưng chưa làm thủ tục nhập kho ở doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 151 như sau:

Bên Nợ: Kết chuyển trị giá thực tế NVL, CCDC đang đi đường cuối kỳ.

Bên Có: Kết chuyển trị giá thực tế NVL, CCDC đang đi đường đầu kỳ.

Dư Nợ: Trị giá thực tế vật tư đang đi đường.

TK 151 được mở theo dõi chi tiết từng loại hàng, từng người bán.

2. Trình tự kế toán

(1) Đầu kỳ kế toán, tiến hành kết chuyển NVL, CCDC tồn đầu kỳ bằng bút toán:

Nợ TK 611 (6111) (chi tiết vật liệu, dụng cụ) Có TK 151, 152, 153	Giá trị vật tư tồn đầu kỳ.

(2) Trong kỳ kế toán, căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan khác, phản ánh trị giá thực tế NVL, CCDC tăng trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 611 (6111: Chi tiết từng loại vật tư

Nợ TK 133 (1331): Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, 141, v.v... : Tổng giá thanh toán

Có TK 411, 711, 336, 338, v.v... : Các trường hợp tăng khác.

(3) Phản ánh chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua, hàng mua trả lại trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 111, 112, v.v... : Tổng giá thanh toán

Có TK 611 (6111): Chi tiết từng loại

Có TK 133 (1331): Thuế GTGT đầu vào tương ứng (nếu có).

(4) Cuối kỳ, căn cứ vào biên bản kiểm kê NVL, CCDC tồn kho, đang đi đường và các chứng từ liên quan khác, kế toán ghi:

Nợ TK 152: Giá trị NVL tồn kho

Nợ TK 153: Giá trị CCDC tồn kho

Nợ TK 151: Giá trị hàng đi đường cuối kỳ (chi tiết theo từng loại NVL, CCDC)

Nợ TK 632: Số thiếu hụt trong định mức

Có TK 611 (6111): Chi tiết theo từng loại.

(5) Trên cơ sở kết quả kiểm kê cuối kỳ, kế toán xác định trị giá vật tư xuất dùng trong kỳ, phân bổ cho các đối tượng sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 623, 627, 641, 642, 241, v.v... : Trị giá vật tư xuất dùng sử dụng cho các đối tượng

Nợ TK 142, 242: Trường hợp xuất dùng CCDC phân bổ nhiều lần

Có TK 611 (6111): Chi tiết theo từng loại vật tư.

VI. KẾ TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO

1. Một số qui định về dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Dự phòng giảm giá hàng tồn kho là phản ánh giá trị hàng tồn kho bị giảm giá so với giá ghi sổ của chúng. Đây là sự thể hiện của nguyên tắc thận trọng trong ghi nhận và phản ánh giá trị hàng tồn kho của doanh nghiệp. Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần tuân theo một số qui định sau:

- Việc trích lập và hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện vào thời điểm khoá sổ kế toán để lập báo cáo tài chính năm. Đối với các doanh nghiệp phải lập và công khai báo cáo tài chính giữa niên độ kế toán thì khi lập báo cáo tài chính giữa niên độ có thể xem xét và điều chỉnh số dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập cho phù hợp với tình hình thực tế.

- Đối với vật tư, hàng hoá tồn kho thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp tồn kho tại thời điểm lập báo cáo tài chính có giá trị thu hồi hoặc giá thị trường thấp hơn giá ghi trên sổ kế toán có hoá đơn, chứng từ hợp pháp hoặc các bằng chứng khác chứng minh giá vốn vật tư, hàng hoá tồn kho thì được phép trích lập dự phòng giảm giá vật tư, hàng hoá tồn kho. Trường hợp vật tư, hàng hoá tồn kho có giá trị bị giảm so với giá ghi trên sổ kế toán nhưng giá bán sản phẩm, dịch vụ được sản xuất ra từ vật tư, hàng hoá này không bị giảm giá thì không được trích lập dự phòng giảm giá vật tư, hàng hoá tồn kho.

- Doanh nghiệp phải căn cứ vào tình hình giảm giá, số lượng tồn kho thực tế của từng loại vật tư, hàng hoá để xác định mức dự phòng giảm giá cần lập.

Mức dự phòng giảm giá vật tư, hàng hoá cho năm kế hoạch	=	Số lượng vật tư, hàng hoá tồn kho giảm giá tại thời điểm lập báo cáo tài chính năm	×	Giá hạch toán trên sổ kế toán	-	Giá thực tế trên thị trường tại thời điểm lập báo cáo tài chính năm

Giá thực tế trên thị trường của các loại vật tư, hàng hoá tồn kho giảm giá tại thời điểm lập báo cáo tài chính năm là giá cả có thể mua hoặc bán được trên thị trường.

- Việc lập dự phòng phải tiến hành riêng cho từng loại vật tư, hàng hoá bị giảm giá và tổng hợp toàn bộ khoản dự phòng giảm giá vật tư, hàng hoá tồn kho của doanh nghiệp vào bảng kê chi tiết. Bảng kê là căn cứ để hạch toán vào chi phí quản lý của doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp phải thành lập hội đồng thẩm định mức độ giảm giá vật tư, hàng hoá tồn kho. Hội đồng do giám đốc thành lập với các thành phần bắt buộc là: giám đốc, kế toán trưởng, trưởng phòng vật tư hoặc phòng kinh doanh.

2. Tài khoản sử dụng

Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho sử dụng TK 159 "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho" để phản ánh các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập khi có những bằng chứng tin cậy về sự giảm giá của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho. Nội dung phản ánh trên TK 159 như sau:

Bên Nợ: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho được hoàn nhập.

Bên Có: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho được trích lập.

Dư Có: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hiện có cuối kỳ.

3. Phương pháp kế toán

Cuối kỳ kế toán năm, căn cứ vào sự giảm giá của hàng tồn kho doanh nghiệp đang dự trữ trên thị trường so với giá ghi sổ của chúng, kế toán xác định số dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần lập ở doanh nghiệp.

- Nếu dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập cuối kỳ kế toán trước, trích lập bổ sung phần chênh lệch, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 159	Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho trích lập bổ sung.

- Nếu dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập cuối kỳ kế toán trước, tiến hành hoàn nhập phần chênh lệch, kế toán ghi:

Nợ TK 159 Có TK 632	Hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

Chương IV
KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

I. KHÁI NIỆM, ĐẶC ĐIỂM VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Khái niệm TSCĐ

Tài sản cố định (TSCĐ) trong doanh nghiệp là những tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài. TSCĐ trong doanh nghiệp được chia thành 2 loại là TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình.

TSCĐ hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất cụ thể, do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ.

TSCĐ vô hình là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ.

Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ: một tài sản được ghi nhận là TSCĐ phải thoả mãn đồng thời bốn (4) tiêu chuẩn sau:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- Thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;
- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định (qui định hiện hành ở Việt Nam, giá trị này từ 10.000.000 đồng trở lên).

2. Đặc điểm của TSCĐ

TSCĐ trong doanh nghiệp có nhiều chủng loại khác nhau với tính chất và đặc điểm cụ thể khác nhau nhưng đều có đặc điểm chung là tham gia vào nhiều kỳ kinh doanh của doanh nghiệp và giá trị của chúng bị giảm dần trong quá trình tồn tại và sử dụng. Đối với TSCĐ hữu hình còn có thêm các đặc điểm sau:

- Hình thái vật chất của TSCĐ hữu hình không thay đổi trong quá trình sử dụng cho đến khi hư hỏng.
- Trong quá trình sử dụng tại doanh nghiệp, TSCĐ hữu hình có thể bị hư hỏng một số bộ phận.

Các đặc điểm này có ảnh hưởng đến hạch toán TSCĐ như người ta phải theo dõi TSCĐ theo nguyên giá và ghi nhận giá trị hao mòn của TSCĐ trong quá trình sử dụng. Đối với TSCĐ hữu hình người ta phải theo dõi, hạch toán chi phí sửa chữa TSCĐ và lập kế hoạch trích trước chi phí sửa chữa.

3. Nhiệm vụ của kế toán TSCĐ

TSCĐ thường có giá trị lớn, là cơ sở vật chất quan trọng của doanh nghiệp vì vậy cần được quản lý tốt và sử dụng có hiệu quả. Để có được những thông tin hữu ích nhằm phục vụ tốt cho công tác quản lý và sử dụng TSCĐ, kế toán TSCĐ phải thực hiện tốt những nhiệm vụ sau đây:

- Tổ chức ghi chép, phản ánh chính xác, kịp thời, đầy đủ số lượng, hiện trạng và giá trị TSCĐ hiện có, tình hình tăng, giảm và di chuyển TSCĐ trong doanh nghiệp và từng nơi sử dụng, kiểm tra việc bảo quản, bảo dưỡng, sử dụng TSCĐ hợp lý, hiệu quả.

- Tính đúng và phân bổ hợp lý khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất kinh doanh của các bộ phận sử dụng TSCĐ. Quản lý và sử dụng nguồn vốn đầu tư hình thành từ việc trích khấu hao TSCĐ một cách hiệu quả.

- Lập kế hoạch và dự toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, phản ánh chính xác chi phí thực tế của sửa chữa TSCĐ vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ theo đúng đối tượng sử dụng TSCĐ. Kiểm tra việc thực hiện kế hoạch và chi phí sửa chữa TSCĐ.

- Hướng dẫn và kiểm tra các bộ phận trong doanh nghiệp thực hiện đầy đủ chế độ ghi chép ban đầu về TSCĐ, mở các loại sổ cần thiết và hạch toán TSCĐ theo chế độ quy định. Kiểm tra và giám sát tình hình tăng, giảm TSCĐ.

- Tham gia kiểm kê, đánh giá lại TSCĐ theo quy định của Nhà nước. Lập báo cáo về TSCĐ, phân tích tình hình trang bị, huy động, sử dụng TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả kinh tế của TSCĐ.

II. PHÂN LOẠI VÀ ĐÁNH GIÁ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Phân loại TSCĐ

Phân loại TSCĐ là sắp xếp TSCĐ thành từng loại, từng nhóm có đặc tính giống nhau.

TSCĐ của doanh nghiệp có nhiều loại, có kết cấu, công dụng, thời gian sử dụng khác nhau. Để quản lý thống nhất TSCĐ trong doanh nghiệp, phục vụ phân tích, đánh giá tình hình trang bị, sử dụng TSCĐ cũng như xác định

các chỉ tiêu tổng hợp liên quan đến TSCĐ, cho nên cần thiết phải tiến hành phân loại TSCĐ. Căn cứ vào tính chất của TSCĐ trong doanh nghiệp, TSCĐ được phân loại theo các loại sau:

1.1. Phân loại TSCĐ theo hình thái vật chất và công dụng

Theo tiêu thức phân loại này, TSCĐ trong doanh nghiệp được chia thành các loại sau:

- TSCĐ hữu hình:

+ Nhà cửa, vật kiến trúc: gồm trụ sở làm việc, nhà kho, hàng rào, tháp nước, sân bãi, đường sá, cầu cống, đường sắt, cầu tầu, cầu cảng, v.v...

+ Máy móc, thiết bị: gồm toàn bộ các loại máy móc, thiết bị dùng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như máy móc động lực, máy công tác, dây truyền công nghệ, v.v...

+ Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn: gồm phương tiện vận tải đường sắt, đường thuỷ, đường bộ, đường không, đường ống và các thiết bị truyền dẫn như hệ thống thông tin, hệ thống điện, đường ống nước, băng tải, v.v...

+ Thiết bị quản lý: là những thiết bị dùng cho quản lý hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như máy vi tính, thiết bị đo lường, kiểm tra chất lượng, v.v...

+ Các TSCĐ sinh học như: vườn cây lâu năm, súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, v.v...

+ Các loại TSCĐ khác: gồm những tài sản khác không thuộc các loại trên.

- TSCĐ vô hình:

+ Quyền sử dụng đất có thời hạn: là giá trị quyền sử dụng đất được giao hoặc số tiền phải trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp từ người khác, hoặc giá trị quyền sử dụng đất nhận góp vốn liên doanh.

+ Bằng sáng chế: gồm các bằng sáng chế được doanh nghiệp mua lại để dùng vào SXKD tạo ra sản phẩm hoặc tiết kiệm chi phí cho doanh nghiệp.

+ Quyền phát hành: quyền được phát hành các tác phẩm, sáng chế,...

+ Nhãn hiệu hàng hoá: là số tiền mà doanh nghiệp trả cho doanh nghiệp khác để được phép gắn nhãn hiệu hàng hoá vào sản phẩm của doanh nghiệp. Các nhãn hiệu hàng hoá được tạo ra trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

+ Giấy phép và giấy phép nhượng quyền như: giấy phép khai thác, giấy phép sản xuất loại sản phẩm mới,...

+ TSCĐ vô hình khác như phần mềm máy vi tính và các TSCĐ vô hình khác chưa được kể đến ở trên.

Phân loại TSCĐ theo hình thái vật chất và công dụng giúp cho người quản lý có một cách nhìn tổng quát về cơ cấu TSCĐ của doanh nghiệp. Đây là một căn cứ quan trọng để ra các quyết định đầu tư hoặc điều chỉnh phương hướng đầu tư cho phù hợp với đặc điểm SXKD, giúp doanh nghiệp có các biện pháp quản lý tài sản hiệu quả.

1.2. Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu

Căn cứ vào quyền sở hữu về TSCĐ để sắp xếp toàn bộ TSCĐ trong đơn vị thành các loại TSCĐ: TSCĐ tự có và TSCĐ thuê ngoài.

TSCĐ tự có: là những TSCĐ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp. Đây là những TSCĐ được xây dựng, mua sắm, hình thành từ nguồn vốn ngân sách Nhà nước cấp, cấp trên cấp, nguồn vốn vay, nguồn vốn liên doanh, v.v... và những TSCĐ được biếu, tặng, v.v...

TSCĐ thuê ngoài: là những TSCĐ không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, doanh nghiệp đi thuê để sử dụng trong một thời gian nhất định.

Riêng đối với các TSCĐ đi thuê, căn cứ và tính chất của nghiệp vụ thuê TSCĐ (mức độ chuyển giao rủi ro, lợi ích) thì tiếp tục được phân loại thành TSCĐ thuê tài chính và TSCĐ thuê hoạt động.

Cần lưu ý là tính chất của nghiệp vụ thuê tài sản được thể hiện thông qua những điều khoản của hợp đồng, dựa trên bản chất kinh tế của các điều khoản của hợp đồng chứ không hoàn toàn dựa trên hình thức pháp lý của hợp đồng đó.

TSCĐ thuê tài chính: là các TSCĐ đi thuê mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê. Các TSCĐ đi thuê được gọi là thuê tài chính nếu như hợp đồng thuê có một trong các điều khoản sau:

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.

- Thời hạn cho thuê theo hợp đồng chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê.

- Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn.

Các điều kiện trên đều cho thấy đặc điểm cơ bản của TSCĐ thuê tài chính là doanh nghiệp có quyền sử dụng, kiểm soát lâu dài, doanh nghiệp đi thuê nhận được hầu hết lợi ích và rủi ro từ việc sử dụng tài sản. Do vậy, TSCĐ thuê tài chính cần được quản lý như những TSCĐ của doanh nghiệp. Về phương diện kế toán, TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận và trình bày trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

TSCĐ thuê hoạt động: là những TSCĐ đi thuê không thoả mãn bất cứ điều khoản nào của hợp đồng thuê tài chính.

Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu có ý nghĩa lớn với công tác quản lý tài sản. Đối với những TSCĐ thuộc quyền sở hữu của đơn vị thì đơn vị phải có các biện pháp quản lý riêng, doanh nghiệp có toàn quyền sử dụng, định đoạt đối với tài sản. Đối với TSCĐ không thuộc quyền sở hữu của đơn vị thì đơn vị phải dựa trên hợp đồng thuê, phối hợp với bên cho thuê tài sản để thực hiện quản lý, sử dụng tài sản, v.v...

Ngoài những cách phân loại kể trên, kế toán còn vận dụng một số cách phân loại TSCĐ khác phục vụ cho các yêu cầu quản lý khác nhau như phân loại theo nguồn hình thành TSCĐ, phân loại theo địa điểm sử dụng TSCĐ, v.v...

2. Đánh giá TSCĐ

Đánh giá TSCĐ là việc xác định giá trị của TSCĐ ở những thời điểm nhất định theo những nguyên tắc chung. Do đặc điểm vận động về mặt giá trị của TSCĐ nên đánh giá TSCĐ bao gồm: xác định giá trị ban đầu, giá trị hao mòn và giá trị còn lại của TSCĐ.

2.1. Nguyên giá TSCĐ

Nguyên giá TSCĐ là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ ở trạng thái sẵn sàng sử dụng. Tùy theo nguồn gốc hình thành mà nguyên giá TSCĐ được xác định như sau:

- TSCĐ mua ngoài: Nguyên giá TSCĐ mua ngoài bao gồm giá mua, các khoản thuế và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử, chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác như lãi tiền vay đầu tư cho TSCĐ, chi phí cải tạo, nâng cấp, chi phí lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ... Trong nguyên giá TSCĐ

không bao gồm các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá doanh nghiệp được hưởng khi mua TSCĐ, các khoản thuế được hoàn lại và được khấu trừ, các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu thu hồi trong quá trình chạy thử.

+ *TSCĐ mua trả chậm:* Nguyên giá TSCĐ mua ngoài được thanh toán theo phương thức trả chậm được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí SXKD theo kỳ hạn thanh toán cộng các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, chi phí lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ...

+ *TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi:* Nguyên giá TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về, hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ đem trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Nguyên giá TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (là tài sản có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi.

Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị của TSCĐ đem trao đổi cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, chi phí lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ...

- *TSCĐ tự xây dựng hoặc tự chế:* Nguyên giá TSCĐ tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng cộng (+) các chi phí lắp đặt, chạy thử. Các chi phí không hợp lý như nguyên liệu, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

- *TSCĐ do đầu tư xây dựng cơ bản theo phương thức giao thầu:* Nguyên giá TSCĐ do đầu tư xây dựng cơ bản hình thành theo phương thức giao thầu là giá quyết toán công trình đầu tư xây dựng theo quy định tại quy chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành cộng (+) lệ phí trước bạ cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp khác.

- *TSCĐ được cấp, được điều chuyển đến:* Nguyên giá TSCĐ được cấp, được điều chuyển đến, v.v... bao gồm: giá trị còn lại trên sổ kế toán của

TSCĐ ở đơn vị cấp, đơn vị chuyển, v.v... hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận cộng (+) các chi phí mà bên nhận tài sản phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, chi phí lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có).

- *TSCĐ được cho, được biếu, được tặng, nhận vốn góp, nhận lại vốn đầu tư vào đơn vị khác:* Nguyên giá TSCĐ được cho, được biếu, được tặng, nhận vốn góp, nhận lại vốn góp từ đơn vị khác, v.v... là giá trị thực tế giao nhận cộng (+) các chi phí mà bên nhận phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, chi phí lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có).

- *Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính:* Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính là giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động trước khi nhận TSCĐ thuê tài chính, cho đến khi hợp đồng thuê tài chính bắt đầu tính lãi và TSCĐ thuê tài chính bàn giao đi vào hoạt động (không bao gồm thuế được hoàn lại).

Các khoản chi phí phát sinh như: chi phí quản lý hành chính, chi phí sản xuất chung, chi phí chạy thử và các chi phí khác, v.v... nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá TSCĐ. Các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính được hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ.

- *Nguyên giá TSCĐ là quyền sử dụng đất có thời hạn:* là số tiền đã chi trả khi doanh nghiệp đi thuê đất trả tiền thuê một lần cho nhiều năm và được được cấp giấy chứng nhận sử dụng đất hoặc số tiền đã trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp, hoặc giá trị quyền sử dụng đất nhận vốn góp.

- *Nguyên giá TSCĐ là quyền sử dụng đất không có thời hạn:* là số tiền đã trả khi chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp (gồm chi phí đã trả cho tổ chức, cá nhân chuyển nhượng hoặc chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng, lệ phí trước bạ, v.v...).

- *Toàn bộ chi phí phát sinh có liên quan đến giai đoạn triển khai:* Từ thời điểm xét thấy kết quả triển khai thoả mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ, khi kết thúc giai đoạn triển khai thì ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu:

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thoả mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ.

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu của TSCĐ được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu chúng thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của tài sản đó, như:

- Thay đổi bộ phận của TSCĐ làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;
- Cải tiến bộ phận của TSCĐ làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
- Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

Thay đổi nguyên giá TSCĐ: Nguyên giá của TSCĐ trong doanh nghiệp chỉ được thay đổi trong các trường hợp sau:

- Đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của Nhà nước;
- Xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐ;
- Tháo dỡ một hay một số bộ phận của TSCĐ;
- Thay đổi hoặc cải tiến bộ phận của TSCĐ làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
- Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

Khi thay đổi nguyên giá TSCĐ, doanh nghiệp phải lập biên bản ghi rõ các căn cứ thay đổi và xác định lại các chỉ tiêu nguyên giá, giá trị còn lại trên sổ kế toán, số khấu hao luỹ kế của TSCĐ và tiến hành hạch toán theo các quy định hiện hành.

2.2. Đánh giá TSCĐ theo giá trị còn lại

Giá trị còn lại của TSCĐ là phần giá trị của TSCĐ chưa chuyển dịch vào giá trị của sản phẩm sản xuất ra. Giá trị còn lại của TSCĐ được tính như sau:

Giá trị còn lại của TSCĐ	=	Nguyên giá TSCĐ	-	Giá trị hao mòn luỹ kế của TSCĐ

Trong quá trình sử dụng TSCĐ, giá trị hao mòn luỹ kế ngày càng tăng lên và giá trị còn lại được phản ánh trên sổ kế toán và trên báo cáo tài chính ngày càng giảm đi.

Trường hợp có quyết định đánh giá lại TSCĐ thì giá trị còn lại của TSCĐ phải điều chỉnh theo công thức:

$$\text{Giá trị còn lại của TSCĐ sau khi đánh giá lại} = \text{Giá trị còn lại của TSCĐ trước khi đánh giá lại} \times \frac{\text{Giá trị đánh giá lại của TSCĐ}}{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}$$

III. KẾ TOÁN TĂNG, GIẢM TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Chứng từ sử dụng, trình tự lập, xử lý và luân chuyển chứng từ

Khi có TSCĐ tăng thêm, doanh nghiệp phải lập hội đồng bàn giao TSCĐ, có nhiệm vụ nghiệm thu và hoàn tất thủ tục về TSCĐ tăng. Kế toán sử dụng các chứng từ liên quan đến TSCĐ tăng đưa vào sử dụng để hạch toán tăng TSCĐ.

Biên bản giao nhận TSCĐ (Mẫu số 01-TSCĐ) dùng để xác nhận việc giao nhận TSCĐ sau khi hoàn thành công việc xây dựng, mua sắm được cấp trên cấp phát, được tặng, biếu, viện trợ, nhận vốn góp liên doanh, TSCĐ thuê ngoài, v.v... đưa vào sử dụng tại đơn vị hoặc TSCĐ đơn vị bàn giao cho đơn vị khác theo lệnh của cấp trên, theo hợp đồng liên doanh, v.v... (không sử dụng biên bản giao nhận TSCĐ trong trường hợp bán, thanh lý hoặc TSCĐ thừa, thiếu khi kiểm kê). Biên bản giao nhận TSCĐ là căn cứ để giao nhận TSCĐ và kế toán ghi sổ, thẻ TSCĐ; sổ kế toán có liên quan.

Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành (Mẫu số 03 - TSCĐ) dùng để xác nhận việc bàn giao TSCĐ sau khi hoàn thành việc sửa chữa.

Biên bản kiểm kê TSCĐ (Mẫu số 05 - TSCĐ) dùng để xác định số lượng; giá trị TSCĐ hiện có, thừa, thiếu so với sổ kế toán. Trên cơ sở đó, tăng cường quản lý TSCĐ và làm cơ sở quy trách nhiệm vật chất, ghi sổ kế toán số chênh lệch.

- Trường hợp giảm TSCĐ do bán, chuyển giao cho đơn vị, cá nhân khác, đơn vị lập "Biên bản giao nhận TSCĐ".

- Trường hợp thanh lý TSCĐ, đơn vị lập "Biên bản thanh lý TSCĐ".

Khi có quyết định về việc thanh lý TSCĐ, đơn vị phải lập ban thanh lý TSCĐ. Biên bản thanh lý phải do ban thanh lý TSCĐ lập và phải có đầy đủ chữ ký, ghi rõ họ tên của trưởng ban thanh lý, kế toán trưởng và thủ trưởng đơn vị.

Ngoài những chứng từ bắt buộc trên, kế toán còn sử dụng các chứng từ khác kèm theo có liên quan đến kế toán giảm TSCĐ như hóa đơn, phiếu chi, phiếu thu, để hạch toán giảm TSCĐ.

2. Tài khoản kế toán

a) Tài khoản 211 "TSCĐ hữu hình": dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ hữu hình thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp theo nguyên giá. Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ:

- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình tăng do XDCB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, do mua sắm, do nhận góp vốn liên doanh, do được cấp, do được biếu, tài trợ...

- Điều chỉnh tăng nguyên giá của TSCĐ hữu hình do xây lắp, trang bị thêm hoặc do cải tạo, nâng cấp.

- Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình do đánh giá lại.

Bên Có:

- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình giảm do điều chuyển cho đơn vị khác, do bán, thanh lý hoặc đem đi góp vốn liên doanh...

- Nguyên giá của TSCĐ giảm do tháo bớt một hoặc một số bộ phận.

- Điều chỉnh giảm nguyên giá TSCĐ do đánh giá lại.

Dư Nợ:

Nguyên giá TSCĐ hữu hình hiện có ở doanh nghiệp.

Tài khoản 211- TSCĐ hữu hình có 6 tài khoản cấp 2:

TK 2112 - Nhà cửa, vật kiến trúc

TK 2113 - Máy móc, thiết bị

TK 2114 - Phương tiện vận tải, truyền dẫn

TK 2115 - Thiết bị, dụng cụ quản lý

TK 2116 - Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm

TK 2118 - TSCĐ hữu hình khác.

b) Tài khoản 213 "TSCĐ vô hình": dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của TSCĐ vô hình của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng.

Bên Có: Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm.

Dư Nợ: Nguyên giá TSCĐ vô hình hiện có ở doanh nghiệp.

Tài khoản 213 - TSCĐ vô hình có 6 tài khoản cấp 2:

TK 2131 - Quyền sử dụng đất

TK 2132 - Quyền phát hành

TK 2133 - Bản quyền, bằng sáng chế

TK 2134 - Nhãn hiệu hàng hoá

TK 2135 - Phần mềm máy vi tính

TK 2136 - Giấy phép và giấy phép nhượng quyền

TK 2138 - TSCĐ vô hình khác.

3. Kế toán tăng TSCĐ

TSCĐ của đơn vị tăng do được giao vốn, nhận góp vốn bằng TSCĐ, do mua sắm, do công tác XDCB đã hoàn thành đưa vào sử dụng, do được viện trợ hoặc tặng, biếu.

3.1. Trường hợp nhận vốn góp hoặc nhận vốn cấp bằng TSCĐ

Khi nhận TSCĐ, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Tăng nguyên giá TSCĐ

Có TK 411: Tăng nguồn vốn kinh doanh.

3.2. Trường hợp TSCĐ được mua sắm

- Trường hợp mua sắm TSCĐ (kể cả mua mới hoặc mua lại TSCĐ đã sử dụng) dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, căn cứ các chứng từ có liên quan đến việc mua TSCĐ, kế toán xác định nguyên giá của TSCĐ, lập hồ sơ kế toán, lập biên bản giao nhận TSCĐ và ghi sổ theo bút toán:

Nợ TK 211,213: Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111,112,... Số đã thanh toán

Có TK 331: Số còn phải trả cho người bán

Có TK 341: Tiền mua tài sản thanh toán bằng tiền vay.

- Trường hợp mua TSCĐ dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Tổng giá thanh toán

Có TK 111,112,...: Số đã thanh toán

Có TK 331: Số còn phải trả cho người bán

Có TK 341: Tiền mua tài sản thanh toán bằng tiền vay.

- Nếu TSCĐ được mua sắm bằng nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp dùng vào hoạt động SXKD, kế toán phải ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, giảm nguồn vốn XDCB hoặc giảm quỹ đầu tư phát triển khi quyết toán được duyệt, kế toán ghi:

Nợ TK 414: Số tiền mua TSCĐ bằng quỹ đầu tư phát triển

Nợ TK 441: Số tiền mua TSCĐ bằng nguồn vốn đầu tư XDCB

Có TK 411: Nếu TSCĐ dùng cho sản xuất kinh doanh.

3.3. Trường hợp mua TSCĐ theo phương pháp trả chậm, trả góp

- Khi mua TSCĐ theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ theo giá mua trả tiền ngay

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Nợ TK 242: Lãi trả chậm = Tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay trừ (-) Thuế GTGT (nếu có)

Có TK 331: Tổng giá thanh toán.

- Định kỳ, thanh toán tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331 Có TK 111,112	Số phải trả định kỳ.

- Định kỳ, tính vào chi phí theo số lãi trả chậm, trả góp phải trả của từng kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 242	Số lãi phải trả trong kỳ.

3.4. Trường hợp doanh nghiệp được tài trợ, biếu, tặng TSCĐ

- Khi nhận TSCĐ và đưa vào sử dụng ngay cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ

Có TK 711: Thu nhập khác.

- Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến TSCĐ được tài trợ, biếu, tặng tính vào nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 Có TK 111, 112, 331	Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến TSCĐ.

- Khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (nếu có) trên giá trị TSCĐ được tài trợ, biếu, tặng, ghi:

Nợ TK 421 Có TK 333	Số thuế TNDN phải nộp.

Sau khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (nếu có) trên giá trị TSCĐ được tài trợ, biếu, tặng ghi tăng vốn kinh doanh của doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 421: Giá trị còn lại sau thuế TNDN

Nợ TK 414: Chi tiếp nhận TSCĐ bằng quỹ đầu tư phát triển

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh.

3.5. Trường hợp TSCĐ hữu hình tự chế

- Khi sử dụng sản phẩm do doanh nghiệp tự chế tạo để chuyển thành TSCĐ hữu hình sử dụng cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá thành sản xuất thực tế

Có TK 155: Giá trị TSCĐ xuất kho sử dụng

Có TK 154: Giá thành TSCĐ do phân xưởng sản xuất bàn giao.

Đồng thời ghi tăng TSCĐ hữu hình:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Có TK 512: Giá thành sản xuất thực tế của TSCĐ.

- Phản ánh chi phí lắp đặt, chạy thử,... liên quan đến TSCĐ hữu hình, kế toán, ghi:

Nợ TK 211 Có TK 111, 112, 331,...	Chi phí lắp đặt, chạy thử,...

3.6. Giá trị TSCĐ vô hình được hình thành từ nội bộ doanh nghiệp trong giai đoạn triển khai

Khi xét thấy kết quả triển khai thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình:

- Tập hợp chi phí thực tế phát sinh ở giai đoạn triển khai để hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình, kế toán ghi:

Nợ TK 241: Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 331, v.v...

- Khi kết thúc giai đoạn triển khai, kế toán phải xác định tổng chi phí thực tế phát sinh hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình, kế toán ghi:

Nợ TK 213: Nguyên giá TSCĐ vô hình

Có TK 241: Xây dựng cơ bản dở dang.

3.7. Trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi

- TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ tương tự:

Khi nhận TSCĐ tương tự do trao đổi và đưa vào sử dụng ngay cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ nhận về

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn của TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK 211, 213: Nguyên giá của TSCĐ đưa đi trao đổi.

- TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ không tương tự:

+ Khi giao TSCĐ cho bên trao đổi, kế toán ghi:

Nợ TK 811: Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đưa đi trao đổi

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn của TSCĐ đem trao đổi

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ đem trao đổi.

Đồng thời ghi tăng thu nhập do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 131: Tổng giá thanh toán

Có TK 711: Giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK 3331: Thuế GTGT phải nộp.

+ Khi nhận được TSCĐ do trao đổi, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 131: Tổng giá thanh toán.

+ Trường hợp phải thu thêm tiền do giá trị của TSCĐ đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị của TSCĐ nhận được do trao đổi, khi nhận được tiền của bên có TSCĐ trao đổi, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 131	Số tiền đã thu thêm.

+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được do trao đổi, khi trả tiền cho bên có TSCĐ trao đổi, kế toán ghi:

Nợ TK 131 Có TK 111, 112	Số tiền đã trả thêm.

3.8. Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất

Khi đưa TSCĐ vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình (chi tiết nhà cửa, vật kiến trúc)

Nợ TK 213: Nguyên giá TSCĐ vô hình (chi tiết quyền sử dụng đất)

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331,...Tổng số tiền thanh toán.

3.9. Trường hợp TSCĐ hữu hình tăng do đầu tư XDCB hoàn thành

Trường hợp quá trình đầu tư XDCB được hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của đơn vị:

- Khi công tác XDCB hoàn thành nghiệm thu, bàn giao đưa tài sản vào sử dụng cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211 Có TK 241	Nguyên giá TSCĐ hữu hình.

- Nếu tài sản hình thành qua đầu tư không thoả mãn các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình theo quy định của chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình, kế toán ghi:

Nợ TK 152,153 Có TK 241	Trị giá vật liệu, công cụ, dụng cụ nhập kho.

- Nếu doanh nghiệp sử dụng nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc các quỹ doanh nghiệp để đầu tư XDCB, kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, giảm nguồn vốn đầu tư XDCB và các quỹ doanh nghiệp khi quyết toán được duyệt.

Trường hợp quá trình đầu tư XDCB không hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của đơn vị (bộ phận XDCB tổ chức kế toán riêng để theo dõi quá trình đầu tư XDCB) khi doanh nghiệp nhận bàn giao TSCĐ là sản phẩm đầu tư XDCB hoàn thành và nguồn vốn hình thành TSCĐ (kể cả bàn giao khoản vay đầu tư XDCB), ghi:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 411: Số tiền mua TSCĐ bằng nguồn vốn kinh doanh

Có TK 341: Số tiền mua TSCĐ bằng phần vốn vay các tổ chức tín dụng

Có TK 136: Phần vốn đơn vị cấp trên giao.

3.10. Trường hợp đầu tư, mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi

- Khi hoàn thành đưa TSCĐ vào sử dụng cho hoạt động văn hoá, phúc lợi, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ ghi theo tổng giá thanh toán

Có TK 111, 112, 331, 341,... Tổng giá thanh toán.

- Kết chuyển giảm quỹ phúc lợi, kế toán ghi:

Nợ TK 4312: Quỹ phúc lợi

Có TK 4313: Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

3.11. Trường hợp nhận lại vốn góp bằng TSCĐ với đơn vị khác

- Căn cứ vào giá trị còn lại của TSCĐ được xác định tại thời điểm nhận, kế toán ghi bút toán phản ánh nguyên giá TSCĐ nhận về:

Nợ TK 211, 213: Giá trị còn lại hay giá thoả thuận

Có TK 128: Ghi giảm vốn góp liên doanh ngắn hạn

Có TK 221, 222, 223, 228: Ghi giảm vốn đầu tư dài hạn.

3.12. Trường hợp do chuyển từ CCDC thành TSCĐ

- Nếu CCDC còn mới, chưa sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Có TK 153: Công cụ, dụng cụ.

- Nếu công cụ, dụng cụ đã sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Có TK 214: Giá trị CCDC đã phân bổ

Có TK 142/242: Giá trị còn lại chưa phân bổ vào chi phí.

3.13. Nếu mua lại bất động sản thuê tài chính đang phân loại là bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng

Căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi bút toán:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Nợ TK 213: Nguyên giá TSCĐ vô hình

Có TK 217: Bất động sản đầu tư

Có TK 111, 112: Số tiền phải trả thêm.

3.14. Trường hợp chuyển bất động sản đầu tư thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng

Căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi bút toán:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ vô hình

Nợ TK 213: Nguyên giá TSCĐ vô hình

Có TK 217: Nguyên giá bất động sản đầu tư.

Kế toán tăng TSCĐ hữu hình dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc được trang trải bằng quỹ phúc lợi dùng cho hoạt động phúc lợi tập thể, bằng kinh phí ngân sách nhà nước cấp dùng vào hoạt động sự nghiệp hạch toán nguyên giá TSCĐ gồm cả thuế GTGT đầu vào, việc ghi sổ kế toán tăng TSCĐ hữu hình cũng tương tự như những trường hợp ghi sổ kế toán tăng TSCĐ hữu hình sử dụng kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng nộp thuế thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

4. Kế toán giảm tài sản cố định

TSCĐ giảm do nhiều nguyên nhân khác nhau như: bán, thanh lý, đưa đi góp vốn liên doanh, chuyển cho đơn vị khác...

Trong mọi trường hợp giảm TSCĐ, kế toán phải làm đầy đủ thủ tục, xác định đúng các khoản chi phí, thu nhập (nếu có). Tùy theo từng trường hợp giảm TSCĐ, kế toán lập chứng từ phù hợp và chuyển ghi sổ kế toán.

4.1. Thanh lý, nhượng bán TSCĐ dùng cho hoạt động SXKD

- Xoá sổ TSCĐ thanh lý, nhượng bán, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 214: Hao mòn TSCĐ ghi theo giá trị hao mòn luỹ kế

Nợ TK 811: Giá trị còn lại của TSCĐ

Có TK 211, 213 : Nguyên giá TSCĐ.

- Phản ánh giá thanh lý, nhượng bán TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131. . Tổng giá thanh toán

Có TK 711: Giá bán không có thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

- Các chi phí thanh lý, nhượng bán khác (sửa chữa, tân trang, môi giới, v.v...) phát sinh liên quan đến bán TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 811: Tập hợp chi phí bán TSCĐ

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331, 111, 112, v.v... Tổng giá thanh toán.

4.2. Thanh lý, nhượng bán TSCĐ dùng vào hoạt động văn hoá, phúc lợi

- Căn cứ biên bản giao nhận TSCĐ để ghi giảm TSCĐ thanh lý, nhượng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Giá trị còn lại

Nợ TK 214: Giá trị đã hao mòn

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ.

Đồng thời phản ánh số thu về bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131. .. Tổng giá thanh toán

Có TK 431: Giá trị còn lại

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp (nếu có).

- Phản ánh các chi phí phát sinh liên quan đến bán TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Quỹ khen thưởng, phúc lợi

Có TK 111, 112. .. Tổng giá thanh toán.

4.3. Giảm do chuyển TSCĐ hữu hình thành công cụ, dụng cụ nhỏ

Đối với TSCĐ hữu hình hiện đang ghi trên sổ của doanh nghiệp, nếu không đủ tiêu chuẩn ghi nhận quy định riêng trong chuẩn mực TSCĐ hữu hình, phải chuyển sang là công cụ, dụng cụ, kế toán ghi giảm TSCĐ hữu hình, kế toán ghi:

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn luỹ kế của TSCĐ

Nợ TK 627, 641, 642: Tính vào chi phí: nếu giá trị còn lại nhỏ

Nợ TK 142: Nếu giá trị còn lại phải phân bổ dần trong 1năm

Nợ TK 242: Nếu giá trị còn lại lớn phải phân bổ dần trên một năm

Có TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình.

4.4. Góp vốn đầu tư bằng TSCĐ

Những TSCĐ được doanh nghiệp đem góp vốn đầu tư do không còn thuộc quyền sử dụng và quản lý của doanh nghiệp nữa nên được coi như khấu hao hết giá trị một lần, kế toán ghi:

- Trường hợp giá đánh lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228: Giá trị vốn đầu tư được ghi nhận

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811: Chênh lệch vốn đầu tư nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ

- Trường hợp giá đánh lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228: Giá trị vốn đầu tư được ghi nhận

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn TSCĐ

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Có TK 711, 3387: Chênh lệch vốn đầu tư lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

4.5. Trả lại TSCĐ cho các bên góp vốn bằng TSCĐ

Khi doanh nghiệp trả lại một phần hoặc toàn bộ vốn đầu tư cho các bên tham gia góp vốn bằng TSCĐ, ngoài việc ghi giảm vốn kinh doanh, kế toán còn phải xoá sổ TSCĐ giao trả. Cần chú ý rằng, khi giao trả, nếu phát sinh chênh lệch giữa giá trị còn lại theo sổ với giá đánh lại để giao trả, phần chênh lệch sẽ được kế toán phản ánh ở TK 412.

Xoá sổ TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 411: Giá trị trả lại theo thoả thuận

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn TSCĐ

Nợ/ Có TK 412: Giá trị chênh lệch

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ.

4.6. Chuyển TSCĐ thành bất động sản đầu tư

- Khi chuyển bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi giảm nguyên giá TSCĐ hữu hình hoặc vô hình, đồng thời kết chuyển số hao mòn luỹ kế (đối với những bất động sản chủ sở hữu sử dụng đã trích khấu hao), kế toán ghi:

Nợ TK 217: Nguyên giá bất động sản đầu tư

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ.

Đồng thời ghi:

Nợ TK 2141, 2143 Có TK 2147	Hao mòn luỹ kế.

IV. KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THUÊ NGOÀI

Khi xét thấy việc mua sắm TSCĐ để sử dụng không hiệu quả bằng việc đi thuê hoặc doanh nghiệp không đủ vốn để đầu tư thì doanh nghiệp có thể đi thuê TSCĐ.

1. Kế toán TSCĐ thuê tài chính

1.1. Một số quy định hạch toán TSCĐ thuê tài chính

Thuê TSCĐ tài chính là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

Ghi nhận tài sản thuê tài chính đối với bên thuê:

- Tại thời điểm nhận tài sản thuê, bên thuê ghi nhận giá trị tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài chính với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

Giá trị hợp lý hoặc giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu ghi nhận giá trị TSCĐ thuê tài chính là giá chưa có thuế GTGT (kể cả trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế và trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).

- Các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê.

- Khoản thanh toán tiền thuê tài sản tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính (số tiền lãi thuê tài chính) và khoản phải trả nợ gốc từng kỳ. Số tiền lãi thuê tài chính phải trả được hạch toán vào chi phí tài chính trong suốt thời hạn thuê. Số tiền lãi thuê tài chính ghi nhận vào chi phí tài chính từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (×) với lãi suất định kỳ cố định.

Trường hợp thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên cho thuê phải hoàn lại, thì số tiền lãi thuê tài chính phải trả bao gồm cả số lãi tính trên số thuế GTGT mà bên thuê chưa trả lại cho bên cho thuê.

- Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao TSCĐ vào chi phí SXKD theo định kỳ trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của doanh nghiệp đi thuê.

Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời gian thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

1.2. Chứng từ sử dụng, trình tự lập, xử lý và luân chuyển chứng từ

Khi thuê TSCĐ tài chính, bên cho thuê và bên thuê phải lập các chứng từ sau làm cơ sở để hạch toán:

- Hợp đồng thuê TSCĐ tài chính
- Hoá đơn dịch vụ cho thuê tài chính (bên cho thuê lập)
- Biên bản giao nhận TSCĐ
- Thẻ TSCĐ (bên thuê lập); v.v...

1.3. Tài khoản sử dụng

Kế toán thuê TSCĐ tài chính sử dụng **"TK 212 TSCĐ thuê tài chính":** để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của TSCĐ thuê tài chính trong doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính tăng.

Bên Có: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính giảm do chuyển trả lại cho bên cho thuê khi hết hạn hợp đồng hoặc mua lại thành TSCĐ của doanh nghiệp.

Dư Nợ: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính hiện có tại doanh nghiệp.

TK 212 được mở chi tiết theo từng TSCĐ đi thuê và từng đơn vị thuê.

1.4. Kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

(1) Khi phát sinh các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến thuê TSCĐ tài chính như đàm phán, ký kết hợp đồng.... kế toán ghi:

Nợ TK 142 Có TK 111, 112	Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến thuê TSCĐ.

(2) Khi chi tiền ứng trước khoản tiền thuê tài chính, ký quỹ đảm bảo việc thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 342: Số tiền thuê trả trước

Nợ TK 244: Số tiền ký quỹ, ký cược

Có TK 111, 112: Số tiền đảm bảo cho việc thuê tài sản.

(3) Trường hợp nợ gốc phải trả về TSCĐ thuê tài chính xác định theo giá mua chưa có thuế GTGT mà bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê:

- Khi nhận TSCĐ thuê tài chính, kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản và các chứng từ liên quan phản ánh giá trị TSCĐ thuê tài chính theo giá chưa có thuế GTGT đầu vào, kế toán ghi:

Nợ TK 212: TSCĐ thuê tài chính ghi theo giá chưa có thuế GTGT

Có TK 342: Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê trừ (-) Số nợ gốc phải trả kỳ này

Có TK 315: Số nợ gốc phải trả kỳ này.

- Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thuê tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 212: TSCĐ thuê tài chính

Có TK 142: Chi phí trả trước ngắn hạn

Có các TK 111, 112: Chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động thuê phát sinh khi nhận tài sản thuê tài chính.

- Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản xác định số nợ gốc thuê tài chính đến hạn trả trong niên độ kế toán tiếp theo, kế toán ghi:

Nợ TK 342 Có TK 315	Số nợ gốc thuê tài chính đến hạn trả.

(4) Định kỳ, nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính, kế toán ghi:

- Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ:

+ Khi xuất tiền trả nợ gốc, tiền lãi thuê và thuế GTGT cho đơn vị cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Tiền lãi thuê trả kỳ này

Nợ TK 315: Nợ gốc trả kỳ này

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có các TK 111, 112: Số tiền thanh toán.

+ Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài sản nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số nợ phải trả lãi thuê tài chính và số thuế GTGT vào TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Tiền lãi thuê

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 315: Nợ dài hạn đến hạn trả.

- Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp:

+ Khi xuất tiền trả nợ gốc, tiền lãi thuê và thuế GTGT cho đơn vị cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Tiền lãi thuê trả kỳ này

Nợ TK 315: Nợ gốc trả kỳ này

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Số thuế GTGT trả kỳ này

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

+ Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số nợ phải trả lãi thuê tài chính và số thuế GTGT phải trả vào TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi tiền thuê

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Số thuế GTGT

Có TK 315: Nợ dài hạn đến hạn trả.

(5) Trường hợp nợ gốc phải trả về thuê tài chính xác định theo giá mua có thuế GTGT mà bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê:

- Khi nhận TSCĐ thuê tài chính bên đi thuê nhận nợ cả số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả mà bên thuê phải hoàn lại, kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ liên quan phản ánh giá trị TSCĐ thuê tài chính theo giá chưa có thuế GTGT phải hoàn lại cho bên cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 212: Giá chưa có thuế GTGT

Nợ TK 138: Số thuế GTGT đầu vào của TSCĐ thuê tài chính

Có TK 315: Số nợ phải trả kỳ này có cả thuế GTGT

Có TK 342: Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê trừ (-) Số nợ phải trả kỳ này cộng (+) Số thuế GTGT bên thuê còn phải trả dần trong suốt thời hạn thuê.

- Chi phí trực tiếp ban đầu được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thuê tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 212: TSCĐ thuê tài chính

Có TK 142: Chi phí trả trước ngắn hạn

Có TK 111, 112: Chi phí trực tiếp phát sinh liên quan đến thuê tài chính.

- Cuối niên độ kế toán, căn cứ hợp đồng thuê tài chính xác định số nợ gốc thuê tài chính đến hạn trả trong niên độ kế toán tiếp theo, kế toán ghi:

Nợ TK 342: Nợ dài hạn

Có TK 315: Nợ dài hạn đến hạn trả.

- Định kỳ, nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

+ Khi chi tiền trả nợ gốc và tiền lãi thuê tài sản cho đơn vị cho thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Tiền lãi thuê trả kỳ này

Nợ TK 315: Nợ gốc phải trả kỳ này có cả thuế GTGT

Có TK 111, 112, v.v...: Tiền trả nợ gốc và tiền lãi thuê tài sản.

+ Căn cứ vào hoá đơn thanh toán tiền thuê phản ánh số thuế GTGT phải thanh toán cho bên cho thuê trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ, hoặc

Nợ TK 627, 641, 642: Thuế GTGT không được khấu trừ

Có TK 138: Số thuế GTGT đã thanh toán.

- Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số lãi thuê tài chính phải trả kỳ này vào TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Chi phí tài chính

Có TK 315: Tiền lãi thuê phải trả kỳ này.

(6) Khi trả phí cam kết sử dụng vốn phải trả cho bên cho thuê tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK 635	Chi phí cam kết sử dụng vốn phải trả cho bên cho thuê tài sản.
Có các TK 111, 112	

- Trường hợp trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên đi thuê chỉ thuê hết một phần giá trị tài sản, sau đó mua lại thì khi nhận chuyển giao quyền sở hữu tài sản, kế toán ghi giảm TSCĐ thuê tài chính và ghi tăng TSCĐ hữu hình thuộc sở hữu của doanh nghiệp:

- Ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình, kế toán hạch toán:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình

Có TK 212: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính.

- Số tiền trả khi mua lại tài sản thuê tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 211

Có các TK 111, 112 | Số tiền trả thêm khi mua lại tài sản thuê tài chính.

Đồng thời chuyển giá trị hao mòn, kế toán ghi:

Nợ TK 2142: Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

Có TK 2141: Hao mòn TSCĐ hữu hình

2. Kế toán TSCĐ thuê hoạt động

2.1. Một số quy định về kế toán TSCĐ thuê hoạt động

- Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.

- Thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động vì quyền sử dụng đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

- TSCĐ thuê hoạt động không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, nhưng đơn vị có trách nhiệm giữ gìn, bảo quản, sử dụng. Doanh nghiệp không trích khấu hao TSCĐ thuê đó mà chỉ tính vào chi phí SXKD số tiền thuê TSCĐ và các chi phí khác (vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, sửa chữa thường xuyên, v.v...).

- Nếu có sự thay đổi kết cấu, xây lắp, trang bị thêm một số bộ phận cho TSCĐ (nếu được sự thoả thuận của bên cho thuê), v.v..., giá trị trang bị thêm được quản lý như TSCĐ của doanh nghiệp. Khi bàn giao, giá trị này được hạch toán như trường hợp bán hay thanh lý TSCĐ.

Doanh nghiệp không phản ánh TSCĐ thuê hoạt động trên bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp, mà chỉ phản ánh chi phí tiền thuê hoạt động vào chi phí sản xuất kinh doanh, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán tiền thuê (trả tiền thuê từng kỳ hay trả trước, trả sau).

2.2. Chứng từ sử dụng

- Hợp đồng thuê tài sản,

- Các chứng từ liên quan đến thay đổi kết cấu, xây lắp, trang bị thêm một số bộ phận cho TSCĐ; chứng từ về thanh toán, ký quỹ tại ngân hàng...

- Các chứng từ thanh toán tiền thuê...

2.3. Tài khoản sử dụng: kế toán tài sản thuê hoạt động sử dụng **TK 001 "Tài sản thuê ngoài"** để phản ánh giá trị của TSCĐ được đơn vị thuê ngoài. Giá trị được phản ánh là giá trị tài sản được hai bên thống nhất trong hợp đồng thuê tài sản. Nội dung phản ánh trên TK 001 như sau:

Bên Nợ: Giá trị tài sản thuê ngoài tăng.

Bên Có: Giá trị tài sản thuê ngoài giảm.

Dư Nợ: Giá trị tài sản thuê ngoài hiện có.

2.4. Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

- Căn cứ vào hợp đồng thuê TSCĐ phản ánh giá trị TSCĐ thuê hoạt động, kế toán ghi:

Nợ TK 001: Tài sản thuê ngoài (giá trị tài sản thuê hoạt động).

- Chi phí vận chuyển, bốc dỡ, TSCĐ thuê hoạt động, kế toán hạnh toán:

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Chi phí không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

- Khi xác định chi phí tiền thuê tài sản là thuê hoạt động phải trả trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Số tiền thuê không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331: Số tiền phải trả

Có TK 111, 112: Số tiền đã thanh toán.

- Trường hợp doanh nghiệp phải trả trước tiền thuê tài sản là thuê hoạt động cho nhiều kỳ:

+ Khi xuất tiền trả trước tiền thuê cho nhiều kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Số tiền được tính vào chi phí kỳ này

Nợ TK 242: Số tiền trả trước cho các năm tài chính sau

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

+ Định kỳ, phân bổ tiền thuê tài sản trả trước vào chi phí sản xuất kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642: Số tiền thuê được phân bổ kỳ

Có TK 242: Chi phí trả trước dài hạn.

V. KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Hao mòn và khấu hao TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, do chịu ảnh hưởng của nhiều nguyên nhân khác nhau TSCĐ của doanh nghiệp bị hao mòn. Hao mòn TSCĐ là sự giảm sút về giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ trong quá trình sử dụng tại doanh nghiệp. TSCĐ bị hao mòn dưới hai hình thức: hao mòn hữu hình và vô hình.

Hao mòn hữu hình là sự giảm sút về mặt giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ do các TSCĐ bị mài mòn vật lý hoặc ăn mòn hóa học trong quá trình sử dụng hoặc do ảnh hưởng của môi trường.

Hao mòn vô hình là sự giảm sút thuần tuý về mặt giá trị của TSCĐ do ảnh hưởng tiến bộ khoa học kĩ thuật.

Đối với những TSCĐ được sử dụng trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp phần giá trị hao mòn của chúng được chuyển dịch vào giá trị của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ sản xuất ra dưới hình thức khấu hao TSCĐ. Như vậy, về bản chất, giá trị khấu hao TSCĐ chính là phần giá trị của TSCĐ bị hao mòn và được chuyển dịch vào chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Để tính được giá trị khấu hao TSCĐ cần lưu ý các thuật ngữ:

- *Giá trị phải khấu hao của TSCĐ* là nguyên giá của TSCĐ trừ giá trị thanh lý ước tính của tài sản.

- *Khấu hao* là sự phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ đó.

2. Tính khấu hao TSCĐ

Hao mòn TSCĐ là một hiện tượng khách quan còn khấu hao TSCĐ lại là một biện pháp chủ quan của con người nhằm thu hồi số vốn đã đầu tư vào TSCĐ. Để đảm bảo thu hồi đầy đủ số vốn đầu tư ban đầu, việc tính khấu hao TSCĐ phải phù hợp với mức độ hao mòn của TSCĐ. Muốn vậy doanh nghiệp phải:

- Xác định đúng phạm vi những TSCĐ phải trích khấu hao: Về nguyên tắc, mọi TSCĐ của doanh nghiệp có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh (gồm cả tài sản chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý) đều phải trích khấu hao theo qui định hiện hành (Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính). Khấu hao TSCĐ dùng cho hoạt động SXKD được hạch toán vào chi phí của bộ phận sử dụng, khấu hao TSCĐ chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý hạch toán vào chi phí khác. Các trường hợp đặc biệt không phải trích khấu hao (như TSCĐ dự trữ, TSCĐ dùng chung cho xã hội...), doanh nghiệp phải thực hiện theo các quy định hiện hành. Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án hoặc dùng vào mục đích phúc lợi thì không phải trích khấu hao mà chỉ xác định hao mòn TSCĐ.

- Xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ: Khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cần xem xét các nhân tố sau:

+ Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó.

+ Mức độ hao mòn phụ thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản: số ca làm việc, sửa chữa, bảo dưỡng.

+ Hao mòn vô hình trong quá trình sử dụng tài sản.

+ Các giới hạn pháp lý của việc nắm giữ, sử dụng tài sản.

- Đối với các TSCĐ tăng, giảm trong kì, việc trích hoặc thôi trích khấu hao được thực hiện bắt đầu từ ngày TSCĐ tăng, giảm hoặc ngừng tham gia vào hoạt động kinh doanh.

- Lựa chọn phương pháp tính khấu hao: Đơn vị có thể áp dụng các phương pháp tính khấu hao sau:

+ Phương pháp khấu hao bình quân (còn gọi là khấu hao theo đường thẳng)

+ Phương pháp số dư giảm dần

+ Phương pháp khấu hao theo sản lượng sản xuất.

Việc áp dụng phương pháp khấu hao nào là sự lựa chọn của doanh nghiệp nhưng phải được thực hiện một cách nhất quán, doanh nghiệp phải công khai phương pháp khấu hao đang vận dụng trên báo cáo tài chính.

2.1. Phương pháp khấu hao theo đường thẳng

Xác định mức trích khấu hao bình quân hàng năm của TSCĐ theo công thức:

$$\text{Mức trích khấu hao bình quân năm} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}{\text{Số năm sử dụng}}$$

Hoặc,

$$\text{Mức trích khấu hao năm của TSCĐ} = \text{Nguyên giá TSCĐ} \times \text{Tỷ lệ khấu hao bình quân năm của TSCĐ}$$

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao bình quân năm của TSCĐ (\%)} = \frac{1}{\text{Số năm sử dụng của TSCĐ}} \times 100$$

2.2. Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh

Mức trích khấu hao TSCĐ theo phương pháp này được tính như sau:

Xác định mức trích khấu hao TSCĐ trong các năm đầu:

$$\text{Mức trích khấu hao mỗi năm} = \text{Giá trị còn lại của TSCĐ} \times \text{Tỷ lệ khấu hao nhanh}$$

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao nhanh} = \text{Tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo phương pháp bình quân} \times \text{Hệ số điều chỉnh}$$

Hệ số điều chỉnh xác định theo thời gian sử dụng của TSCĐ quy định tại bảng dưới đây:

Thời gian sử dụng TSCĐ (t)	Hệ số điều chỉnh (lần)
Đến 4 năm (t≤ 4 năm)	1,5
Trên 4 năm đến 6 năm (4 năm < t < 6 năm)	2,0
Trên 6 năm (t > 6 năm)	2,5

Trong các năm cuối nếu mức khấu hao phải trích tính theo phương pháp này nhỏ hơn mức khấu hao phải trích tính theo phương pháp khấu hao bình quân thì kế toán chuyển sang tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp bình quân.

2.3. Phương pháp khấu hao theo sản lượng sản xuất

Mức khấu hao trong tháng của TSCĐ được tính như sau:

$$\text{Mức trích khấu hao trong kỳ của TSCĐ} = \text{Sản lượng sản xuất trong kỳ} \times \text{Mức trích khấu hao tính cho một đơn vị sản lượng}$$

Trong đó:

$$\text{Mức trích khấu hao tính cho một đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}}$$

3. Tài khoản hạch toán: Kế toán khấu hao TSCĐ sử dụng **TK 214 "Hao mòn TSCĐ"** để phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ trong quá trình sử dụng do trích khấu hao và những khoản tăng, giảm hao mòn TSCĐ khác. Nội dung phản ánh trên TK 214 như sau:

Bên Nợ: Giá trị hao mòn TSCĐ giảm do các nguyên nhân: thanh lý, bán, v.v...

Bên Có: Giá trị hao mòn TSCĐ tăng do các nguyên nhân: trích khấu hao, đánh giá lại, v.v...

Dư Có: Giá trị hao mòn TSCĐ hiện có tại đơn vị.

TK 214 có 4 TK cấp 2:

TK 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình

TK 2142 - Hao mòn TSCĐ đi thuê

TK 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình

TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.

4. Hạch toán khấu hao

- Căn cứ vào mức khấu hao của từng TSCĐ đã trích trong kỳ, kế toán ghi vào "Thẻ TSCĐ " (ghi theo năm), kế toán tổng hợp ghi sổ theo bút toán:

Nợ TK 627: Khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất ở phân xưởng

Nợ TK 632: Khấu hao bất động sản đầu tư

Nợ TK 641: Khấu hao TSCĐ dùng cho tiêu thụ sản phẩm

Nợ TK 642: Khấu hao TSCĐ dùng chung toàn doanh nghiệp

Có TK 214: Mức khấu hao TSCĐ phải trích.

- Mỗi năm một lần, khi trích khấu hao TSCĐ thuộc quỹ phúc lợi vào cuối năm, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4313) Có TK 214	Mức hao mòn trong năm.

- Cuối năm tài chính nếu doanh nghiệp thay đổi phương pháp khấu hao làm cho mức khấu hao phải trích tăng thêm, kế toán phản ánh chi phí khấu hao tăng thêm bằng bút toán:

Nợ TK 627, 632, 641, 642 Có TK 214	Mức khấu hao tăng thêm.

Trường hợp ngược lại, mức khấu hao phải trích giảm đi, kế toán ghi:

Nợ TK 214 Có TK 627, 632, 641, 642	Mức khấu hao giảm đi.

Theo chế độ hiện hành những TSCĐ đã trích đủ khấu hao nhưng vẫn còn sử dụng được thì thôi không trích khấu hao nữa. Những TSCĐ chưa trích đủ khấu hao mà hư hỏng phải thanh lý thì phần giá trị còn lại chưa trích hết khấu hao được coi là khoản chi phí thanh lý. Khoản chi phí này được bù đắp bằng các khoản thu nhập thanh lý. Nếu không bù đắp đủ thì phần chênh lệch còn lại được coi là lỗ do thanh lý.

VI. KẾ TOÁN SỬA CHỮA, NÂNG CẤP TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Kế toán sửa chữa tài sản cố định

Sửa chữa TSCĐ là việc duy tu, bảo dưỡng, sửa chữa những hư hỏng phát sinh trong quá trình hoạt động nhằm khôi phục lại năng lực hoạt động của TSCĐ.

- Chi phí về sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ nhằm mục đích khôi phục hoặc duy trì khả năng đem lại lợi ích kinh tế của tài sản theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu được tính vào chi phí SXKD trong kỳ.

- Các chi phí sửa chữa TSCĐ được coi như khoản phí tổn và được hạch toán trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Tùy theo qui mô, tính chất công việc sửa chữa, người ta phân biệt 2 trường hợp sửa chữa: sửa chữa nhỏ và sửa chữa lớn TSCĐ.

- Sửa chữa nhỏ là loại sửa chữa có đặc điểm: mức độ hư hỏng nhẹ nên kỹ thuật sửa chữa đơn giản, công việc sửa chữa có thể do doanh nghiệp tự thực hiện, thời gian sửa chữa ngắn, chi phí sửa chữa phát sinh ít.

- Sửa chữa lớn TSCĐ là loại sửa chữa với kỹ thuật phức tạp, công việc sửa chữa có thể do doanh nghiệp tự thực hiện hoặc phải thuê ngoài, thời gian sửa chữa kéo dài và TSCĐ phải ngừng hoạt động, chi phí sửa chữa phát sinh lớn.

1.1. Chứng từ sử dụng

- Phiếu xuất nhiên liệu, phụ tùng,
- Phiếu chi,
- Bảng thanh toán tiền lương thợ sửa chữa...
- Hợp đồng thuê sửa chữa,
- Hoá đơn GTGT,
- Biên bản giao nhận TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành...

1.2. Tài khoản hạch toán: Kế toán sửa chữa, nâng cấp TSCĐ sử dụng **TK 241 "Chi phí XDCB dở dang"** để phản ánh chi phí đầu tư XDCB, chi phí sửa chữa lớn TSCĐ và tình hình quyết toán công trình, quyết toán vốn đầu tư, quyết toán vốn sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 241 như sau:

Bên Nợ:

- Chi phí đầu tư XDCB, mua sắm, sửa chữa lớn TSCĐ phát sinh.
- Chi phí đầu tư cải tạo nâng cấp TSCĐ.

Bên Có:

- Giá trị công trình hoàn thành qua đầu tư mua sắm.
- Giá trị công trình bị loại bỏ khi quyết toán được duyệt.
- Giá trị công trình sửa chữa lớn hoàn thành được kết chuyển khi quyết toán.

Dư Nợ:

- Chi phí XDCB và sửa chữa lớn TSCĐ dở dang.
- Giá trị công trình XDCB và SCL hoàn thành nhưng chưa bàn giao hoặc chưa duyệt quyết toán.

TK 241 - Chi phí XDCB dở dang, có 3 TK cấp 2:

TK 2411 - Mua sắm TSCĐ: Phản ánh chi phí mua sắm TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí mua sắm TSCĐ.

TK 2412 - XDCB: Phản ánh chi phí đầu tư XDCB và tình hình quyết toán vốn đầu tư XDCB.

TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ: Phản ánh chi phí sửa chữa lớn TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ.

TK 241 được mở chi tiết cho từng đối tượng (công trình, hạng mục công trình), mỗi đối tượng phải mở chi tiết từng loại chi phí như: chi phí XDCB, chi phí lắp đặt, chi phí mua sắm, chi phí XDCB khác, v.v...

Hạch toán các khoản chi phí đầu tư XDCB và sửa chữa lớn cần thực hiện theo các qui định sau:

- Chi phí chuẩn bị đầu tư và chi phí ban quản lý công trình được tính vào giá trị công trình và hạch toán vào chi phí khác về XDCB.

- Khi công trình hoàn thành, kế toán chủ đầu tư phải tính toán, phân bổ chi phí khác về XDCB theo nguyên tắc:

+ Các chi phí chung liên quan nhiều đối tượng phải phân bổ theo những tiêu thức thích hợp.

+ Các chi phí liên quan đến hạng mục công trình nào thì tính cho hạng mục công trình đó.

+ Chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh thực tế có thể hạch toán trực tiếp vào chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu chi phí trong kỳ quá lớn thì có thể trích trước và phân bổ dần.

1.3. Hạch toán chi phí sửa chữa nhỏ TSCĐ

Sửa chữa thường xuyên là hoạt động sửa chữa nhỏ mang tính chất bảo dưỡng TSCĐ. Chi phí sửa chữa thường xuyên thường thấp vì vậy được hạch toán trực tiếp vào chi phí sản xuất kinh doanh của bộ phận sử dụng TSCĐ. Khi phát sinh chi phí sửa chữa TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí chữa TSCĐ ở phân xưởng sản xuất

Nợ TK 641: Chi phí sửa chữa TSCĐ dùng cho bán hàng

Nợ TK 642: Chi phí sửa chữa TSCĐ khác trong doanh nghiệp

Có TK liên quan (111, 112,152, v.v...): Chi phí phát sinh

Có TK 331: Số tiền sửa chữa thuê ngoài.

1.4. Hạch toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ

a) Sửa chữa theo kế hoạch

- Khi trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Trích trước CP sửa chữa TSCĐ ở các PX sản xuất

Nợ TK 641: Trích trước CP sửa chữa TSCĐ dùng cho bán hàng

Nợ TK 642: Trích trước CP sửa chữa TSCĐ dùng chung toàn DN

Có TK 335: Tổng chi phí sửa chữa TSCĐ trích trước.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, kế toán ghi:

Nợ TK 241 (2413):	Chi phí sửa chữa phát sinh thực tế.
Có TK 152, 153, 331, v.v...	

- Khi công việc sửa chữa TSCĐ hoàn thành căn cứ vào giá trị công trình sửa chữa lớn được quyết toán, kế toán kết chuyển giảm chi phí phải trả:

Nợ TK 335 Có TK 241	Chi phí sửa chữa được quyết toán.

b) Trường hợp sửa chữa bất thường

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, kế toán ghi:

Nợ TK 241 (2413): Có TK 152, 153, 331, v.v...	Chi phí sửa chữa phát sinh thực tế.

- Khi công việc sửa chữa hoàn thành:

+ Nếu các chi phí sửa chữa phát sinh nhỏ, kế toán hạch toán chi phí sửa chữa vào chi phí SXKD của bộ phận sử dụng TSCĐ:

Nợ TK 627, 641, 642 Có TK 241	Chi phí sửa chữa TSCĐ.

+ Nếu chi phí sửa chữa phát sinh lớn, kế toán kết chuyển vào TK 242 để phân bổ cho các năm sau:

Nợ TK 627, 641, 642: Số kết chuyển vào chi phí SXKD trong kỳ

Nợ TK 242: Số phân bổ dần cho các năm sau

Có TK 241: Chi phí sửa chữa thực tế phát sinh.

+ Khi phân bổ chi phí cho các năm sau, kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642 Có TK 242.	Số chi phí phân bổ.

2. Kế toán nâng cấp TSCĐ

Nâng cấp TSCĐ là hoạt động cải tạo, xây lắp, trang bị bổ sung thêm cho TSCĐ nhằm nâng cao công suất, chất lượng sản phẩm, tính năng tác dụng của TSCĐ.

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu chúng thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với tiêu chuẩn ban đầu của tài sản đó, như:

- Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng.

- Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra.

- Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

Các chi phí doanh nghiệp chi ra để nâng cấp TSCĐ được phản ánh tăng nguyên giá của TSCĐ đó, không được hạch toán chi phí này vào chi phí kinh doanh trong kỳ.

2.1. Chứng từ sử dụng

Kế toán sử dụng các chứng từ liên quan đến việc nâng cấp TSCĐ như: phiếu xuất nhiên liệu, phụ tùng, phiếu chi, bảng thanh toán tiền lương thợ sửa chữa, hợp đồng thuê nâng cấp, biên bản giao nhận TSCĐ nâng cấp hoàn thành...

2.2. Kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

- Khi nâng cấp TSCĐ, kế toán căn cứ vào chi phí thực tế phát sinh ghi:

Nợ TK 241 (2413): Có TK 152, 153, 331, v.v...	Chi phí nâng cấp phát sinh thực tế.

- Sau khi việc nâng cấp hoàn thành, căn cứ vào chi phí thực tế được quyết toán, kế toán ghi tăng nguyên giá của TSCĐ:

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCĐ tăng

Có TK 241 (2413): Chi phí nâng cấp TSCĐ.

- Nếu việc sử dụng các quỹ chuyên dùng để nâng cấp TSCĐ thì phải chuyển các quỹ này thành nguồn vốn kinh doanh bằng bút toán:

Nợ TK 414: Quỹ đầu tư phát triển

Nợ TK 441: Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh.

VII. KẾ TOÁN KIỂM KÊ VÀ ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Kế toán đánh giá lại TSCĐ

Đánh giá lại TSCĐ là nhằm xác định lại mặt bằng giá TSCĐ tại thời điểm đánh giá lại.

TSCĐ của doanh nghiệp được đánh giá lại trong các trường hợp như: đánh giá lại theo quyết định của Nhà nước, đánh giá lại khi góp vốn liên doanh, góp vốn cổ phần, v.v... Khi đánh giá lại TSCĐ, doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê để xác định số TSCĐ hiện có, thành lập hội đồng đánh giá lại TSCĐ, xác định nguyên giá mới, giá trị còn lại của TSCĐ theo nguyên giá mới. Trên cơ sở xác định phần nguyên giá, giá trị hao mòn phải điều chỉnh tăng (hoặc giảm) so với sổ kế toán để làm căn cứ ghi sổ.

TSCĐ hữu hình được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, giá trị khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và hạch toán theo chế độ kế toán hiện hành.

1.1. Chứng từ sử dụng

- Biên bản đánh giá lại TSCD

- Các chứng từ khác có liên quan.

1.2. Tài khoản hạch toán: Kế toán kiểm kê và đánh giá lại TSCĐ sử dụng **TK 412 "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"** để phản ánh số chênh lệch do đánh giá lại tài sản và tình hình xử lý số chênh lệch đó ở doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 412 như sau:

Bên Nợ: Số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản.

Bên Có: Số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản.

TK 412 về nguyên tắc cuối kỳ không có số dư. Nếu có số dư phản ánh giá trị chênh lệch chưa xử lý, cụ thể:

Dư Nợ: Số chênh lệch giảm chưa được xử lý.

Dư Có: Số chênh lệch tăng chưa được xử lý.

1.3. Hạch toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

- Căn cứ kết quả đánh giá, nếu giá trị tài sản tăng, kế toán phản ánh phần chênh lệch tăng:

Nợ TK 211, 213 Có TK 412	Phần chênh lệch đánh giá lại tài sản tăng.

- Nếu giá trị tài sản giảm, kế toán phản ánh phần chênh lệch giảm:

Nợ TK 412 Có TK 211, 213	Phần chênh lệch đánh giá lại tài sản giảm.

- Nếu điều chỉnh giảm giá trị hao mòn, kế toán ghi:

Nợ TK 214 Có TK 412	Số điều chỉnh giảm giá trị hao mòn.

Nếu điều chỉnh tăng giá trị hao mòn, ghi bút toán ngược lại.

- Nếu được cơ quan có thẩm quyền cho phép bổ sung vốn kinh doanh phần chênh lệch tăng:

Nợ TK 211, 213 Có TK 412	Bổ sung vốn kinh doanh phần chênh lệch tăng.

2. Kế toán TSCĐ thừa, thiếu khi kiểm kê

Để quản lý chặt chẽ TSCĐ trong doanh nghiệp, cần thiết phải tiến hành kiểm kê TSCĐ vào cuối kỳ hạch toán. Trước khi kiểm kê, kế toán phải tiến hành khóa sổ kế toán, nắm chắc số lượng cũng như giá trị còn lại của TSCĐ trên sổ kế toán. Khi kiểm kê phải thành lập ban kiểm kê. Ban kiểm kê phải lập biên bản kiểm kê ghi nhận toàn bộ số liệu kiểm kê. Nếu có TSCĐ thừa, thiếu so với số liệu trên sổ kế toán thì phải xử lý kịp thời. Kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê để tiến hành hạch toán vào các tài khoản liên quan.

2.1. Chứng từ sử dụng

- Biên bản kiểm kê.

- Quyết định, biên bản, chỉ thị xử lý TSCĐ thừa, thiếu của cấp có thẩm quyền.

2.2. Kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

- Trường hợp phát hiện thừa trong kiểm kê

+ Căn cứ vào nguyên nhân thừa cụ thể để ghi sổ cho phù hợp, nếu do để ngoài sổ (chưa ghi sổ) thì kế toán căn cứ vào hồ sơ để ghi sổ. Nếu TSCĐ đó đang sử dụng, kế toán cần phải tính trích bổ sung khấu hao cho đối tượng sử dụng:

Nợ TK 627, 641, 642 Có TK 214	Số khấu hao trích bổ sung.

+ Nếu TSCĐ thừa là của đơn vị, cá nhân khác thì báo cho chủ tài sản đó biết. Nếu không xác định được chủ tài sản thì báo cho cơ quan chủ quản cấp trên và cơ quan tài chính cùng cấp để xử lý. Trong thời gian chờ xử lý kế toán theo dõi TSCĐ thừa ở TK 002: Vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công (giá ước tính).

- Thiếu TSCĐ phát hiện qua kiểm kê

+ Căn cứ vào biên bản kiểm kê TSCĐ, kế toán ghi nhận giá trị TSCĐ thiếu chưa rõ nguyên nhân chờ xử lý:

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn

Nợ TK 138 (1381): Giá trị TSCĐ thiếu chờ xử lý

Có TK 211: Nguyên giá TSCĐ hữu hình.

+ Khi có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388): Số tiền bồi thường phải thu

Nợ TK 411: Số tiền được ghi giảm vốn kinh doanh

Nợ TK 811: Phần tổn thất tính vào chi phí của doanh nghiệp

Có TK 138 (1381): Giá trị còn lại của TSCĐ thiếu, mất được xử lý.

VIII. KẾ TOÁN CHI TIẾT TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ TRÌNH BÀY THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1. Kế toán chi tiết tài sản cố định

Để hạch toán chi tiết TSCĐ trước hết doanh nghiệp phải mở sổ danh điểm TSCĐ để quy định số danh điểm cho từng TSCĐ ở doanh nghiệp. Mỗi TSCĐ được quy định một số danh điểm riêng. Số này không được sử dụng lại khi TSCĐ đã bị thanh lý, nhượng bán. Căn cứ vào nội dung và cách phân loại TSCĐ, vào đặc điểm hình thành, sử dụng TSCĐ cũng như yêu cầu quản lý TSCĐ trong doanh nghiệp mà tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ ở bộ phận kế toán và ở các đơn vị sử dụng TSCĐ theo từng đối tượng ghi TSCĐ. Kế toán chi tiết TSCĐ sử dụng các sổ và thẻ sau:

- *Thẻ TSCĐ:* Theo dõi chi tiết từng TSCĐ của doanh nghiệp, tình hình theo dõi nguyên giá và giá trị hao mòn đã trích hàng năm của từng TSCĐ.

- *Sổ TSCĐ:* Theo dõi TSCĐ theo từng loại, từng nhóm TSCĐ. Mỗi loại TSCĐ (nhà xưởng, máy móc thiết bị, v.v...) được theo dõi trong một trang của sổ TSCĐ theo yêu cầu quản lý, chi tiết của từng đơn vị cụ thể. Mỗi loại sổ hoặc một số trang sổ được mở theo dõi cho một loại TSCĐ (nhà cửa, máy móc, thiết bị).

- *Sổ theo dõi TSCĐ và công cụ, dụng cụ tại nơi sửa dụng:* Để theo dõi tình hình quản lý và sử dụng TSCĐ ở các bộ phận và ghi chép biến động TSCĐ từng loại do đơn vị bộ phận chịu trách nhiệm quản lý và sử dụng. Mỗi đơn vị hoặc bộ phận (phân xưởng, phòng, ban,v.v...) thuộc doanh nghiệp phải mở sổ này để theo dõi tài sản.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S23 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

THẺ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Số:.....
Ngày.....tháng.....năm.... lập thẻ....

Căn cứ vào Biên bản giao nhận TSCĐ số..... ngày.....tháng....năm.....
Tên, ký mã hiệu, quy cách (cấp hạng) TSCĐ:..... Số hiệu TSCĐ.....
Nước sản xuất (xây dựng).....Năm sản xuất.....
Bộ phận quản lý, sử dụng.....Năm đưa vào sử dụng.....
Công suất (diện tích thiết kế).....
Đình chỉ sử dụng TSCĐ ngày.....tháng.....năm.....
Lý do đình chỉnh.....

Số hiệu chứng từ	Nguyên giá tài sản cố định			Giá trị hao mòn tài sản cố định		
	Ngày, tháng, năm	Diễn giải	Nguyên giá	Năm	Giá trị hao mòn	Cộng dồn
A	B	C	1	2	3	4

Dụng cụ phụ tùng kèm theo

Số TT	Tên, quy cách, dụng cụ phụ tùng	Đơn vị tính	Số lượng	Giá trị
A	B	C	1	2

Ghi giảm TSCĐ chứng từ số: .....ngày...tháng...năm....
Lý do giảm:.....

Ngày ... tháng... năm...

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

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S21 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Năm: .....
Loại tài sản:.....

Số TT	Ghi tăng TSCĐ							Khấu hao TSCĐ			Ghi giảm TSCĐ		
	Chứng từ		Tên, đặc điểm, ký hiệu TSCĐ	Nước sản xuất	Tháng, năm đưa vào sử dụng	Số hiệu TSCĐ	Nguyên giá TSCĐ	Khấu hao		Khấu hao đã tính đến khi ghi giảm TSCĐ	Chứng từ		Lý do giảm TSCĐ
	Số hiệu	Ngày, tháng						Tỷ lệ (%) khấu hao	Mức khấu hao		Số hiệu	Ngày, tháng, năm	
A	B	C	D	E	G	H	1	2	3	4	I	K	L
			Cộng	x	x	x					x	x	x

- Số này có.... Trang, đánh số từ 01 đến trang...
- Ngày mở sổ:...

Ngày ... tháng... năm...

Người lập	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S22 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ THEO DÕI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ CÔNG CỤ, DỤNG CỤ TẠI NƠI SỬ DỤNG

Năm:.....

Tên đơn vị (phòng, ban hoặc người sử dụng).....

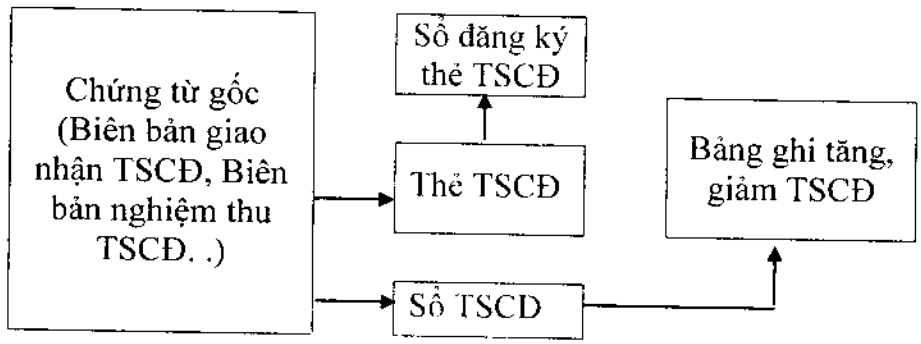
Ghi tăng tài sản cố định và công cụ, dụng cụ							Ghi giảm tài sản cố định và công cụ, dụng cụ					Ghi chú
Chứng từ		Tên, nhãn hiệu, quy cách tài sản cố định và công cụ dụng cụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	
Số hiệu	Ngày, tháng						Số hiệu	Ngày, tháng				
A	B	C	D	1	2	3 = 1 x 2	E	G	H	4	5	I

- Số này có.... Trang, đánh số từ 01 đến trang.....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày ... tháng... năm...

Người ghi sổ	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Trình tự ghi sổ chi tiết như sau:



Đối với TSCĐ thuê tài chính, kế toán sử dụng sổ TSCĐ để phản ánh giá trị TSCĐ thuê theo từng TSCĐ của từng đơn vị cho thuê. Ngoài ra còn theo dõi trên sổ chi tiết tiền vay TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả để thực hiện việc trả nợ thuê TSCĐ theo hợp đồng thuê tài chính, sổ tài sản theo đơn vị sử dụng, sổ đăng ký thẻ TSCĐ.

- *Sổ chi tiết TK 001 - Tài sản thuê ngoài TSCĐ:* được sử dụng để theo dõi TSCĐ thuê hoạt động. Mỗi trang sổ được mở để theo dõi từng người cho thuê và từng TSCĐ thuê.

- *Sổ chi tiết TK 2412 - Xây dựng cơ bản được:* sử dụng để tổng hợp chi phí sửa chữa và nâng cấp TSCĐ. Mỗi lần sửa chữa hoặc mỗi công trình sửa chữa được theo dõi riêng trên một trang sổ.

2. Trình bày thông tin về TSCĐ trên báo cáo tài chính

Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐ hữu hình, vô hình về những thông tin sau:

2.1. Đối với TSCĐ hữu hình

- Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình.
- Phương pháp khấu hao; thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao.
- Nguyên giá, khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ.
- Thuyết minh báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin:

+ Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ;

+ Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và luỹ kế đến cuối kỳ;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố cho khoản cho vay;

+ Chi phí xây dựng cơ bản dở dang;

+ Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng;

+ Nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đang chờ thanh lý;

+ Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

2.2. Đối với TSCĐ vô hình

- Phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ vô hình.

- Phương pháp khấu hao; thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao.

- Nguyên giá, khấu hao luỹ kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ.

- Thuyết minh báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin:

+ Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng, trong đó giá trị TSCĐ tăng từ hoạt động trong giai đoạn triển khai hoặc do sáp nhập doanh nghiệp;

+ Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm;

+ Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và luỹ kế đến cuối kỳ;

+ Lý do khi một TSCĐ vô hình được khấu hao trên 20 năm (khi đưa ra các lý do này, doanh nghiệp phải chỉ ra các nhân tố đóng vai trò quan trọng trong việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản);

+ Nguyên giá, số khấu hao luỹ kế, giá trị còn lại và thời gian khấu hao còn lại của từng TSCĐ vô hình có vị trí quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tài sản của doanh nghiệp;

+ Giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình do nhà nước cấp, trong đó ghi rõ: giá trị hợp lý khi ghi nhận ban đầu; giá trị khấu hao luỹ kế; giá trị còn lại của TSCĐ;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đã dùng để thế chấp cho khoản nợ phải trả;

+ Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ vô hình có giá trị lớn trong tương lai;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình tạm thời không sử dụng;

+ Nguyên giá của TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;

+ Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đang chờ thanh lý;

+ Giải trình khoản chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và chi phí trong giai đoạn triển khai đã được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ;

+ Các thay đổi khác về TSCĐ vô hình.

Chương V
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

I. NỘI DUNG, NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

1. Bản chất chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Quá trình hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp có thể khái quát với 3 giai đoạn cơ bản có mối quan hệ mật thiết với nhau.

Giai đoạn 1: Quá trình mua sắm, chuẩn bị các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh.

Giai đoạn 2: Quá trình tiêu dùng, biến đổi các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh một cách có mục đích.

Giai đoạn 3: Quá trình tiêu thụ kết quả cuối cùng của quy trình sản xuất kinh doanh.

Hoạt động của doanh nghiệp thực chất là sự vận động, kết hợp, tiêu dùng, chuyển đổi các yếu tố sản xuất kinh doanh đã bỏ ra để tạo thành các sản phẩm, dịch vụ. Trên phương diện này chi phí của doanh nghiệp có thể được hiểu là: Toàn bộ các chi phí về lao động sống, lao động vật hoá và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp phải chi ra trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, biểu hiện bằng tiền và tính cho một thời kỳ nhất định. Như vậy bản chất của chi phí trong hoạt động doanh nghiệp luôn được xác định là những phí tổn (hao phí) về tài nguyên, vật chất, về lao động và gắn liền với mục đích kinh doanh. Mặt khác khi xem xét bản chất của chi phí sản xuất trong doanh nghiệp, cần phải xác định rõ các mặt sau: Chi phí của doanh nghiệp phải được đo lường và tính toán bằng tiền trong một khoảng thời gian xác định; Độ lớn của chi phí phụ thuộc vào hai nhân tố chủ yếu: khối lượng của các yếu tố sản xuất đã tiêu hao trong kỳ và giá cả của một đơn vị yếu tố sản xuất đã hao phí. Nghiên cứu bản chất chi phí giúp cho doanh nghiệp phân biệt được chi phí với chi tiêu và chi phí với vốn, cụ thể:

Chi tiêu của doanh nghiệp là sự chi ra, sự giảm đi thuần tuý của tài sản không kể khoản đó dùng vào việc gì và dùng như thế nào. Chi tiêu trong kỳ của doanh nghiệp bao gồm: Chi tiêu cho quá trình mua hàng – là chi tiêu làm tăng tài sản của doanh nghiệp, quá trình sản xuất kinh doanh; Chi tiêu cho quá trình sản xuất kinh doanh - là chi tiêu làm cho các khoản tiêu dùng phục vụ quá trình sản xuất kinh doanh tăng lên.

Chi phí trong kỳ của doanh nghiệp bao gồm toàn bộ phần tài sản tiêu dùng hết cho quá trình sản xuất kinh doanh trong kỳ, số chi tiêu dùng cho quá trình sản xuất kinh doanh trong kỳ và số chi tiêu dùng cho quá trình sản xuất tính nhập hoặc phân bổ vào chi phí trong kỳ. Ngoài ra khoản chi phí phải trả (chi phí trích trước) không phải là chi tiêu trong kỳ nhưng được tính vào chi phí trong kỳ.

Như vậy giữa chi tiêu và chi phí của doanh nghiệp có mối quan hệ mật thiết với nhau đồng thời có sự khác nhau về số lượng và thời điểm phát sinh. Mặt khác chi phí phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh nên nó được tài trợ vốn kinh doanh và được bù đắp từ thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh; chi tiêu không gắn liền với mục đích sản xuất kinh doanh nên nó có thể được tài trợ từ những nguồn khác nhau, có thể lấy từ quỹ phúc lợi, từ trợ cấp của Nhà nước và không được bù đắp từ thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh.

Việc nghiên cứu và nhận thức chi phí còn phụ thuộc vào góc độ nhìn nhận trong từng loại kế toán khác nhau:

Trên góc độ của kế toán tài chính: Chi phí được nhìn nhận như những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp để đạt được một sản phẩm, lao vụ, dịch vụ nhất định. Chi phí được xác định bằng tiền của hao phí về lao động sống, lao động vật hoá, trên cơ sở chứng từ, tài liệu bằng chứng chắc chắn. Ví dụ: khi xuất kho vật tư dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh, tạo ra chi phí gây ra sự giảm đi của giá trị hàng tồn kho, gắn liền với sản xuất kinh doanh và được chứng minh bằng các chứng cứ chắc chắn.

Trên góc độ của kế toán quản trị: Mục đích của kế toán quản trị chi phí là cung cấp thông tin chi phí thích hợp, kịp thời cho việc ra quyết định của các nhà quản trị kinh doanh. Vì vậy đối với kế toán quản trị việc nhận thức chi phí không phải đơn thuần như kế toán tài chính, chi phí còn được nhận thức theo phương diện thông tin ra quyết định: chi phí có thể là phí tổn thực tế gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định; chi phí cũng có thể là phí tổn ước tính để thực hiện dự án, những phí tổn mất đi khi lựa chọn phương án, bỏ qua cơ hội kinh doanh. Khi đó trong kế toán quản trị lại cần chú ý đến sự lựa chọn, so sánh theo mục đích sử dụng, môi trường kinh doanh hơn là chú trọng vào chứng minh bằng các chứng cứ, chứng từ.

Chi phí sản xuất kinh doanh là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hoá mà doanh nghiệp đã bỏ ra liên quan tới hoạt động sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định (tháng, quý

năm). Nói cách khác, chi phí SXKD là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí mà doanh nghiệp phải tiêu dùng trong một thời kỳ để thực hiện quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

Thực chất chi phí sản xuất kinh doanh là sự chuyển dịch vốn của doanh nghiệp vào đối tượng tính giá nhất định, nó là vốn của doanh nghiệp bỏ vào quá trình sản xuất kinh doanh. Vì vậy, để quản lý có hiệu quả và kịp thời đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của mình, các nhà quản trị doanh nghiệp luôn cần biết chi phí chi ra cho từng loại hoạt động, từng loại sản phẩm, dịch vụ trong kỳ là bao nhiêu, bao nhiêu chi phí được tính vào giá trị sản phẩm dịch vụ. Giá thành sản phẩm, dịch vụ sẽ giúp chúng ta trả lời được câu hỏi này.

Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền toàn bộ những hao phí về lao động sống cần thiết và lao động vật hoá được tính trên một khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ hoàn thành. Giá thành sản phẩm là một chỉ tiêu mang tính giới hạn và xác định, vừa mang tính chất khách quan vừa mang tính chất chủ quan. Trong hệ thống các chỉ tiêu quản lý của doanh nghiệp, giá thành sản phẩm là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh kết quả sử dụng các loại tài sản trong quá trình sản xuất kinh doanh, cũng như tính đúng đắn của các giải pháp quản lý mà doanh nghiệp đã thực hiện nhằm mục đích hạ thấp chi phí, nâng cao lợi nhuận.

Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là biểu hiện hai mặt của quá trình sản xuất kinh doanh. Chúng giống nhau về chất vì cùng biểu hiện bằng tiền những chi phí về lao động sống và lao động vật hoá bỏ ra nhưng khác nhau về mặt lượng. Khi nói đến chi phí sản xuất là giới hạn cho chúng một thời kỳ nhất định, không phân biệt là cho loại sản phẩm nào, đã hoàn thành hay chưa, còn khi nói đến giá thành sản phẩm là xác định một lượng chi phí sản xuất nhất định, tính cho đến khi sản phẩm hoàn thành.

Quá trình sản xuất là một quá trình hoạt động liên tục, còn việc tính giá thành sản phẩm thực hiện tại một điểm cắt có tính chất chu kỳ để so sánh chi phí với khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành. Tại thời điểm tính giá thành có thể có một khối lượng sản phẩm chưa trải qua giai đoạn chế biến cuối cùng để trở thành thành phẩm. Số sản phẩm này được gọi là sản phẩm dở dang. Giá trị của số sản phẩm này được gọi là giá trị sản phẩm dở dang, chứa đựng một lượng chi phí cho nó đó là chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ. Tương tự như vậy, đầu kỳ có thể có một số khối lượng sản phẩm sản xuất chưa hoàn thành ở kỳ trước chuyển sang để tiếp tục sản xuất, chứa đựng một lượng chi phí cho nó - đó là chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ. Như vậy

giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ bao gồm chi phí sản xuất của kỳ trước chuyển sang và một phần của chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Giá thành sản xuất sản phẩm	=	Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ	-	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ

Hơn nữa giá thành sản phẩm mang tính chất chủ quan, việc giới hạn chi phí tính vào giá thành sản phẩm gồm những chi phí nào còn phụ thuộc vào quan điểm tính toán xác định chi phí, doanh thu và kết quả, cũng như quy định của chế độ quản lý kinh tế tài chính, chế độ kế toán hiện hành. Những quan điểm và quy định đó đôi khi không hoàn toàn phù hợp với bản chất của chi phí và giá thành sản phẩm, đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải nhận thức rõ ràng đầy đủ để sử dụng thông tin cho phù hợp.

Trong công thức tính giá thành sản phẩm nêu trên, giá thành sản phẩm được hiểu là giá thành sản xuất, chi phí bao gồm các chi phí liên quan đến quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm, không bao gồm chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm và các khoản chi phí liên quan đến hoạt động quản lý chung toàn doanh nghiệp. Như vậy chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp sẽ được tính vào thu nhập của số sản phẩm, lao vụ, dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ để xác định kết quả.

2. Vai trò, nhiệm vụ của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Chi phí và giá thành sản phẩm là các chỉ tiêu quan trọng trong hệ thống các chỉ tiêu kinh tế phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp và có mối quan hệ mật thiết với doanh thu, kết quả (lãi, lỗ) hoạt động sản xuất kinh doanh, do vậy được chủ doanh nghiệp rất quan tâm. Tổ chức kế toán chi phí, tính giá thành sản phẩm một cách khoa học, hợp lý và đúng đắn có ý nghĩa rất lớn trong công tác quản lý chi phí, giá thành sản phẩm. Việc tổ chức kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý của chi phí phát sinh ở doanh nghiệp, ở từng bộ phận, từng đối tượng góp phần tăng cường quản lý tài sản, vật tư lao động, tiền vốn một cách tiết kiệm, có hiệu quả, mặt khác còn tạo điều kiện phấn đấu tiết kiệm chi phí hạ thấp giá thành sản phẩm và đó là một trong những điều kiện quan trọng tạo ưu thế trong cạnh tranh.

Mặt khác giá thành sản phẩm còn là cơ sở để xác định giá bán sản phẩm, là cơ sở để hạch toán kinh tế nội bộ, phân tích chi phí đồng thời còn là căn cứ để xác định kết quả kinh doanh. Ngoài ra, kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm với nội dung chủ yếu thuộc về kế toán quản trị, cung cấp thông tin

phục vụ công tác quản lý của doanh nghiệp song nó lại là khâu trung tâm của toàn bộ công tác kế toán ở doanh nghiệp, chi phối đến chất lượng của các phần hành kế toán khác cũng như chất lượng và hiệu quả của công tác quản lý kinh tế tài chính của doanh nghiệp.

Kế toán doanh nghiệp cần phải xác định rõ vai trò và nhiệm vụ của mình trong tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm như sau:

- Trước hết cần nhận thức đúng đắn vị trí vai trò của kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm trong toàn bộ hệ thống kế toán doanh nghiệp, mối quan hệ với các bộ phận kế toán có liên quan, trong đó kế toán các yếu tố chi phí là tiền đề cho kế toán chi phí và tính giá thành.

- Căn cứ vào đặc điểm tổ chức kinh doanh, quy trình công nghệ sản xuất, loại hình sản xuất, đặc điểm của sản phẩm, khả năng hạch toán và yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp để lựa chọn, xác định đúng đắn đối tượng kế toán chi phí sản xuất, lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí sản xuất theo các phương án phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp.

- Căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, đặc điểm của sản phẩm, khả năng và yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp để xác định đối tượng tính giá thành cho phù hợp.

- Trên cơ sở mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành đã xác định để tổ chức áp dụng phương pháp xác định trị giá sản phẩm làm dở và phương pháp tính giá thành cho phù hợp và khoa học.

- Tổ chức bộ máy kế toán một cách khoa học, hợp lý trên cơ sở phân công rõ trách nhiệm từng nhân viên, từng bộ phận kế toán có liên quan đặc biệt đến bộ phận kế toán các yếu tố chi phí.

- Thực hiện tổ chức chứng từ, hạch toán ban đầu, hệ thống tài khoản, sổ kế toán phù hợp với các nguyên tắc chuẩn mực, chế độ kế toán đảm bảo đáp ứng được yêu cầu thu nhận - xử lý - hệ thống hoá thông tin về chi phí giá thành của doanh nghiệp.

- Thường xuyên kiểm tra thông tin về kế toán chi phí, giá thành sản phẩm của các bộ phận kế toán liên quan, bộ phận kế toán chi phí và giá thành sản phẩm.

- Tổ chức lập và phân tích các báo cáo về chi phí, giá thành sản phẩm, cung cấp thông tin cần thiết về chi phí, giá thành sản phẩm giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp ra được các quyết định một cách nhanh chóng, phù hợp với quá trình sản xuất - tiêu thụ sản phẩm.

3. Phân loại chi phí và giá thành sản phẩm

3.1. Phân loại chi phí

Do chi phí sản xuất kinh doanh có rất nhiều loại nên cần thiết phải phân loại chi phí nhằm tạo thuận lợi cho công tác quản lý và hạch toán chi phí. Đồng thời xuất phát từ các mục đích và yêu cầu khác nhau của quản lý, chi phí sản xuất cũng được phân loại theo các tiêu thức khác nhau.

Phân loại chi phí là việc sắp xếp các loại chi phí khác nhau vào từng nhóm theo những đặc trưng nhất định. Có nhiều tiêu thức phân loại chi phí sản xuất khác nhau, sau đây là một số cách phân loại phổ biến:

a) Phân loại chi phí SXKD theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp

Phân loại chi phí theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh thì toàn bộ chi phi sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành chi phí ban đầu và chi phí luân chuyển nội bộ. Cách phân loại này để phục vụ cho việc tập hợp, quản lý chi phí theo nội dung ban đầu đồng nhất, không xét đến công dụng cụ thể và địa điểm phát sinh của chi phí, đồng thời giúp cho việc xây dựng và phân tích định mức vốn lưu động cũng như việc lập, kiểm tra và phân tích dự toán chi phí.

Chi phí ban đầu: là các chi phí mà doanh nghiệp phải mua sắm, chuẩn bị từ trước để tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh, bao gồm:

Chi phí nguyên vật liệu: Yếu tố chi phí NVL bao gồm giá mua, chi phí mua của NVL dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Yếu tố này bao gồm: Chi phí NVL chính, chi phí NVL phụ, chi phí nhiên liệu, chi phí phụ tùng thay thế và chi phí NVL khác sử dụng vào sản xuất. Sự nhận biết yếu tố chi phí NVL giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được tổng giá trị NVL cần thiết cho nhu cầu sản xuất kinh doanh trong kỳ. Trên cơ sở đó, các nhà quản trị sẽ hoạch định tổng mức luân chuyển, dự trữ cần thiết của NVL một cách hợp lý, có hiệu quả. Mặt khác đây cũng là cơ sở để hoạch định các mặt hàng thiết yếu để chủ động trong công tác cung ứng vật tư.

Chi phí nhân công: Yếu tố chi phí nhân công là các khoản chi phí về tiền lương phải trả cho người lao động, các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phi công đoàn theo tiền lương của người lao động. Nhận biết yếu tố chi phí nhân công giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được tổng quỹ lương của doanh nghiệp, từ đó hoạch định mức tiền lương bình quân cho người lao động, v.v...

Chi phí về CCDC dùng cho sản xuất: Yếu tố này phản ánh trị giá công cụ, dụng cụ phục vụ cho quá trình sản xuất sản phẩm.

Chi phí khấu hao tài sản cố định: Yếu tố chi phí này bao gồm khấu hao của tất cả tài sản cố định dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp. Việc nhận biết yếu tố chi phí khấu hao tài sản cố định giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp nhận biết được mức chuyển dịch, hao mòn tài sản, từ đó hoạch định tốt hơn chiến lược đầu tư, để đảm bảo cơ sở vật chất thích hợp cho sản xuất kinh doanh.

Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là số tiền trả cho các dịch vụ mua ngoài phục vụ cho các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Việc nhận biết yếu tố chi phí này giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp hiểu rõ hơn tổng mức dịch vụ có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp để thiết lập quan hệ trao đổi, cung ứng với các đơn vị cung cấp tốt hơn.

Chi phí khác bằng tiền: Là các khoản chi phí bằng tiền phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh ngoài các yếu tố chi phí nói trên. Việc nhận biết yếu tố chi phí này góp phần giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp hoạch định được lượng tiền mặt chi tiêu, hạn chế tồn đọng tiền mặt.

Chi phí luân chuyển nội bộ: Chi phí luân chuyển nội bộ là các chi phí phát sinh trong quá trình phân công và hợp tác lao động trong doanh nghiệp, ví dụ: giá trị lao vụ sản xuất phụ cung cấp lẫn nhau trong các phân xưởng, v.v...

Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh có ý nghĩa rất quan trọng đối với quản lý vĩ mô cũng như đối với quản trị doanh nghiệp. Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố đầu vào là cơ sở để lập và kiểm tra việc thực hiện dự toán chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố, là cơ sở để lập kế hoạch cân đối trong phạm vi toàn bộ nền kinh tế quốc dân, cũng như ở từng doanh nghiệp, là cơ sở xác định mức tiêu hao vật chất, tính thu nhập quốc dân cho ngành, toàn bộ nền kinh tế.

b) Phân loại chi phí SXKD theo hoạt động và công dụng kinh tế

Căn cứ vào mục đích của từng loại hoạt động trong doanh nghiệp, căn cứ vào công dụng kinh tế của chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành: chi phí hoạt động chính, chi phí phụ, chi phí hoạt động khác, v.v...

Chi phí hoạt động chính và phụ: Bao gồm chi phí tạo ra doanh thu bán hàng của hoạt động sản xuất kinh doanh. Căn cứ vào chức năng công dụng của chi phí này được chia thành chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

Chi phí sản xuất: Là toàn bộ hao phí về lao động sống cần thiết, lao động vật hoá và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến việc chế tạo sản phẩm, lao vụ, dịch vụ trong một thời kỳ nhất định. Chi phí sản xuất của doanh nghiệp bao gồm:

Chi phí NVL trực tiếp: Là toàn bộ chi phí NVL được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm, lao vụ, dịch vụ.

Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản tính trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất.

Chi phí sản xuất chung: Là những khoản chi phí sản xuất liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất trong phạm vi các phân xưởng, đội sản xuất. Chi phí sản xuất chung được chia làm hai loại:

Chi phí sản xuất chung cố định: Là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất như: chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc, thiết bị, nhà xưởng.... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

Chi phí sản xuất chung biến đổi: Là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

Chi phí sản xuất chung bao gồm các yếu tố chi phí sản xuất sau:

- Chi phí nhân viên quản lý phân xưởng: Bao gồm giá trị tiền lương, các khoản phải trả, các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng, đội sản xuất.

- Chi phí vật liệu: Bao gồm chi phí vật liệu dùng chung cho phân xưởng sản xuất với mục đích là phục vụ và quản lý sản xuất.

- Chi phí CCDC: Bao gồm chi phí về CCDC dùng ở phân xưởng để phục vụ và quản lý sản xuất.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định: Bao gồm toàn bộ chi phí khấu hao của tài sản cố định thuộc các phân xưởng sản xuất quản lý và sử dụng.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Bao gồm các chi phí dịch vụ mua ngoài dùng cho hoạt động phục vụ và quản lý sản xuất của phân xưởng và đội sản xuất.

- Chi phí khác bằng tiền: Là các khoản chi phí trực tiếp bằng tiền dùng cho việc phục vụ và quản lý sản xuất ở phân xưởng sản xuất.

Chi phí ngoài sản xuất: Chi phí này ở doanh nghiệp được xác định bao gồm:

Chi phí bán hàng: Là chi phí lưu thông và chi phí tiếp thị phát sinh trong quá trình tiêu thụ sản phẩm hàng hoá, lao vụ, dịch vụ. Loại chi phí này có: chi phí quảng cáo, chi phí giao hàng, hoa hồng bán hàng, chi phí nhân viên bán hàng và chi phí khác gắn liền đến bảo quản và tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá.

Chi phí quản lý doanh nghiệp: Là các khoản chi phí liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất kinh doanh có tính chất chung toàn doanh nghiệp. Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm: chi phí nhân viên quản lý, chi phí vật liệu quản lý, chi phí đồ dùng văn phòng, khấu hao tài sản cố định phục vụ chung toàn doanh nghiệp, các loại thuế, phí có tính chất chi phí, v.v...

Chi phí khác: Là các khoản chi phí liên quan đến hoạt động ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh, chi phí khác bao gồm:

Chi phí hoạt động tài chính: Là các chi phí và các khoản lỗ liên quan đến các hoạt động về vốn như: chi phí liên doanh, chi phí đầu tư tài chính, lỗ liên doanh, v.v...

Chi phí bất thường: Là các chi phí và các khoản lỗ do các sự kiện hay nghiệp vụ bất thường mà doanh nghiệp không thể dự kiến trước được như: chi phí thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, các khoản phạt, truy thu thuế, v.v...

Phương pháp phân loại này căn cứ vào ý nghĩa của chi phí trong giá thành sản phẩm và để thuận tiện cho việc tính giá thành toàn bộ, chi phí được phân chia theo khoản mục. Cách phân loại này dựa vào công dụng của chi phí và mức phân bổ chi phí cho từng đối tượng.

c) Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính (theo mối quan hệ giữa chi phí với từng thời kỳ tính kết quả kinh doanh)

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm: Là những chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay quá trình mua hàng hoá để bán. Đối với doanh nghiệp sản xuất, chi phí sản phẩm bao gồm: chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

Khi sản phẩm hàng hoá chưa được bán ra thì chi phí sản phẩm nằm ở chỉ tiêu giá vốn hàng tồn kho trong bảng cân đối kế toán. Chỉ khi nào sản phẩm, hàng hoá đã được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ trở thành chi phí "Giá

vốn hàng bán" trong báo cáo kết quả kinh doanh và được bù đắp bằng doanh thu (thu nhập) của số sản phẩm hàng hoá đã bán. Như vậy, sự phát sinh và khả năng bù đắp của chi phí sản phẩm trải qua nhiều kỳ sản xuất kinh doanh khác nhau.

Chi phí thời kỳ: Là những chi phí để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, không tạo nên giá trị hàng tồn kho mà ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận trong kỳ phát sinh chi phí. Chi phí này bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí thời kỳ phát sinh ở thời kỳ nào được tính ngay vào kỳ đó và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của kỳ mà chúng phát sinh và được ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh. Ngược lại, chi phí sản phẩm chỉ phải tính để xác định kết quả ở kỳ sau khi sản phẩm được tiêu thụ, không phải tính ở kỳ mà nó phát sinh. Chi phí sản phẩm phát sinh trong lĩnh vực sản xuất dưới hình thức chi phí sản xuất, sau đó chúng chuyển hoá thành giá trị sản phẩm dở dang, giá trị thành phẩm tồn kho. Khi tiêu thụ giá trị sản phẩm xuất kho được chuyển hoá thành giá vốn hàng bán và được ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh.

d) Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo phương pháp hạch toán quy nạp chi phí cho các đối tượng chịu chi phí

Theo tiêu thức này chi phí sản xuất kinh doanh được chia làm 2 loại: chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

Chi phí trực tiếp: Là những chi phí liên quan trực tiếp đến đối tượng kế toán tập hợp chi phí (như từng loại sản phẩm, công việc, hoạt động, đơn đặt hàng, v.v...) chúng ta có thể quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí. Loại chi phí này thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí, chúng dễ nhận biết và hạch toán chính xác, ví dụ như: chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí gián tiếp: Là các loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí khác nhau nên không thể hạch toán trực tiếp được, mà hạch toán cho từng đối tượng theo phương pháp phân bổ gián tiếp.

Khi thực hiện phân bổ chi phí cho từng đối tượng; doanh nghiệp cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ cho phù hợp. Mức độ chính xác của chi phí phân bổ cho từng đối tượng phụ thuộc vào tính hợp lý và khoa học của tiêu chuẩn phân bổ lựa chọn. Vì vậy các nhà quản lý doanh nghiệp phải quan tâm đến việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ chi phí nếu muốn có những thông tin đúng đắn chân thực về chi phí, kết quả, lợi nhuận cho từng loại sản phẩm, dịch vụ và từng hoạt động của doanh nghiệp.

đ) Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm và quá trình kinh doanh

Theo tiêu thức lựa chọn này, chi phí sản xuất kinh doanh bao gồm: chi phí cơ bản và chi phí chung.

Chi phí cơ bản: Là các chi phí có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ chế tạo sản phẩm như: chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao tài sản cố định dùng trực tiếp vào sản xuất sản phẩm.

Chi phí chung: Là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý sản xuất có tính chất chung như chi phí quản lý ở các phân xưởng sản xuất, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Như vậy chi phí cơ bản không thể cắt bỏ một loại chi phí nào mà phải phấn đấu giảm thấp các định mức tiêu hao hoặc cải tiến quy trình công nghệ, hợp lý hoá sản xuất... Ngược lại, đối với chi phí chung cần thiết phải tiết kiệm để hạn chế, thậm chí loại trừ các khoản chi phí không cần thiết, tăng cường quản lý chi phí chung theo dự toán, chế độ chi tiêu.

Với cách phân loại chi phí này có thể giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được phương hướng tập hợp chi phí, hạ thấp giá thành sản phẩm.

Qua các cách phân loại chi phí trên, mỗi cách phân loại cho các nhà quản trị những thông tin phân tích chi phí khác nhau, từ đó đưa ra các quyết định quản lý chi phí ở nhiều góc độ sát với đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp.

3.2. Phân loại giá thành sản phẩm

Để đáp ứng các yêu cầu của quản lý, hạch toán và kế hoạch hoá giá thành cũng như yêu cầu xây dựng giá cả hàng hoá, giá thành được xem xét dưới nhiều góc độ, nhiều phạm vi tính toán khác nhau và được phân thành nhiều loại khác nhau, theo nhiều tiêu thức khác nhau.

a) Phân loại theo thời điểm tính và nguồn số liệu để tính giá thành

Chỉ tiêu giá thành được chia thành giá thành kế hoạch, giá thành định mức và giá thành thực tế.

Giá thành kế hoạch: Là giá thành do bộ phận kế hoạch ước tính trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và sản lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch. Giá thành kế hoạch được xây dựng trên cơ sở các định mức bình quân tiên tiến và không biến đổi suốt cả kỳ kế hoạch. Giá thành kế hoạch được xác định trước khi bước vào kinh doanh trên cơ sở giá thành thực tế kỳ trước và các định mức, các dự toán chi phí của kỳ kế hoạch.

Giá thành định mức: Là loại giá thành tính trước khi bước vào kỳ sản xuất trên cơ sở các định mức chi phí. Loại giá thành này chỉ tính cho đơn vị

sản phẩm nhằm để kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các định mức chi phí. Được xác định trên cơ sở các định mức về chi phí tại từng thời điểm nhất định trong kỳ kế hoạch, nó luôn thay đổi phù hợp với sự thay đổi định mức chi phí đạt được trong quá trình thực hiện kế hoạch giá thành.

Giá thành thực tế: Là giá thành được xác định trên cơ sở chi phí sản xuất thực tế và sản lượng sản phẩm sản xuất thực tế.

Cách phân loại này có tác dụng trong việc quản lý và giám sát chi phí, xác định được các nguyên nhân vượt (hụt) định mức chi phí trong kỳ hạch toán, từ đó điều chỉnh kế hoạch hoặc định mức chi phí cho phù hợp.

b) Phân loại theo phạm vi phát sinh chi phí: Chỉ tiêu giá thành được chia thành giá thành sản xuất và giá thành tiêu thụ.

Giá thành sản xuất: Là giá thành tính toán trên cơ sở những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm trong phạm vi phân xưởng sản xuất.

Giá thành toàn bộ (giá thành đầy đủ): Là giá thành tính toán dựa trên giá thành sản xuất của sản phẩm và toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm.

Giá thành tiêu thụ	=	Giá thành sản xuất	+	Chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho sản phẩm	+	Chi phí bán hàng phân bổ cho sản phẩm

Cách phân loại này giúp doanh nghiệp biết được kết quả kinh doanh của doanh nghiệp là lỗ hay lãi đối với từng mặt hàng, từng loại dịch vụ mà doanh nghiệp kinh doanh. Tuy nhiên do những hạn chế nhất định khi lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý cho từng mặt hàng, từng loại dịch vụ cách phân loại này chỉ còn mang ý nghĩa học thuật, nghiên cứu.

II. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT

1. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có thể phát sinh ở nhiều điểm khác nhau liên quan đến việc sản xuất chế tạo các loại sản phẩm, dịch vụ. Các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải biết được các chi phí phát sinh đó ở đâu, dùng vào việc sản xuất sản phẩm nào,... Chính vì vậy, chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong kỳ phải được kế toán tập hợp theo một phạm vi, giới hạn nhất định, đó chính là đối tượng kế toán chi phí sản xuất.

Xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là khâu đầu tiên trong việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất. Thực chất của việc xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là xác định nơi gây ra chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, giai đoạn công nghệ...) hoặc đối tượng chịu chi phí (sản phẩm, đơn đặt hàng...).

Khi xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất, trước hết các nhà quản trị phải căn cứ vào mục đích sử dụng của chi phí, sau đó phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, quản lý sản xuất kinh doanh, quy trình công nghệ sản xuất, loại hình sản xuất sản phẩm, khả năng, trình độ và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Tuỳ thuộc vào đặc điểm tình hình cụ thể mà đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp có thể là:

- Đối với quy trình công nghệ sản xuất giản đơn, đối tượng hạch toán chi phí sản xuất có thể là sản phẩm hay nhóm sản phẩm hoặc có thể là toàn bộ sản phẩm.

- Đối với quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, đối tượng hạch toán chi phí sản xuất có thể là bộ phận hay chi tiết sản phẩm, phân xưởng hay các bước trong quy trình sản xuất công nghệ sản xuất.

- Đối với loại hình sản xuất đơn chiếc, đối tượng hạch toán chi phí là từng đơn đặt hàng.

- Đối với loại hình sản xuất hàng loạt với khối lượng lớn thì đối tượng hạch toán chi phí lại phụ thuộc vào quy trình công nghệ sản xuất giản đơn hay phức tạp.

- Đối với những doanh nghiệp có trình độ quản lý cao có thể chi tiết đối tượng hạch toán chi phí sản xuất ở những mặt khác nhau, còn đối với các doanh nghiệp có trình độ quản lý thấp thì đối tượng tập hợp chi phí có thể bị hạn chế và thu hẹp.

Xác định đối tượng chi phí sản xuất một cách khoa học, hợp lý là cơ sở để tổ chức kế toán chi phí sản xuất, từ việc tổ chức hạch toán ban đầu đến tổ chức tổng hợp số liệu, ghi chép trên tài khoản, sổ chi tiết... Các chi phí phát sinh, sau khi đã được tập hợp theo các đối tượng kế toán chi phí sản xuất sẽ là cơ sở để tính giá thành sản phẩm, lao vụ, dịch vụ theo các đối tượng đã xác định.

Đối tượng tính giá thành: Là các loại sản phẩm, công việc, lao vụ mà doanh nghiệp đã sản xuất hoàn thành đòi hỏi phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị.

Cũng như khi xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất, việc xác định đối tượng tính giá thành cũng cần phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất, quản lý sản xuất, quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, khả năng, yêu cầu quản lý cũng như tính chất của từng loại sản phẩm cụ thể.

Nếu doanh nghiệp tổ chức sản phẩm đơn chiếc thì từng sản phẩm được xác định là đối tượng tính giá thành. Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất hàng loạt thì từng loại sản phẩm là một đối tượng tính giá thành. Đối với quy trình công nghệ sản xuất giản đơn thì đối tượng tính giá thành là sản phẩm hoàn thành cuối cùng của quy trình công nghệ, còn các doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất và chế biến phức tạp thì đối tượng tính giá thành có thể là nửa thành phẩm ở từng giai đoạn và sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn, công nghệ cuối cùng và cũng có thể là từng bộ phận, từng chi tiết sản phẩm và sản phẩm đã lắp ráp hoàn thành.

Qua phân tích hai khái niệm trên cho thấy: đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành giống nhau ở bản chất, đều là những phạm vi, giới hạn nhất định để tập hợp chi phí sản xuất theo đó và cùng phục vụ cho công tác quản lý, phân tích và kiểm tra chi phí, giá thành sản phẩm. Tuy vậy, giữa hai khái niệm này vẫn có sự khác nhau nhất định.

Xác định đối tượng kế toán sản xuất là xác định phạm vi, giới hạn tổ chức kế toán, chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Xác định đối tượng tính giá thành là xác định phạm vi, giới hạn của chi phí liên quan đến kết quả sản xuất đã hoàn thành của quy trình sản xuất.

Trong thực tế, có những trường hợp một đối tượng kế toán chi phí sản xuất lại bao gồm nhiều đối tượng tính giá thành và ngược lại.

Để thực hiện được đầy đủ các chức năng kiểm tra và cung cấp thông tin về chi phí, giá thành một cách đầy đủ, nhanh chóng, kịp thời phù hợp với yêu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp. Kế toán chi phí sản xuất, giá thành phải thường xuyên xem xét tính hợp lý khoa học của đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành đã xác định. Khi có sự thay đổi cơ cấu, tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ, yêu cầu quản lý, trình độ hạch toán... Kế toán chi phí sản xuất phải xác định lại phạm vi và giới hạn mà các chi phí cần tập hợp cho phù hợp.

2. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên

2.1. Phương pháp hạch toán

Khi tập hợp chi phí sản xuất sản phẩm, kế toán cần lựa chọn các phương pháp tập hợp chi phí phù hợp sao cho chi phí phát sinh tính cho từng đối tượng

tập hợp chi phí tương đối chính xác. Tuỳ theo từng loại chi phí và điều kiện cụ thể, kế toán có thể vận dụng phương pháp tập hợp chi phí sản xuất thích hợp.

Phương pháp tập hợp trực tiếp: Phương pháp này áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất riêng biệt, do đó có thể căn cứ vào chứng từ ban đầu để hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng riêng biệt. Theo phương pháp này, chi phí sản xuất phát sinh được tính trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí nên đảm bảo độ chính xác cao, vì vậy cần sử dụng tối đa phương pháp này trong điều kiện cho phép.

Phương pháp phân bổ gián tiếp: Phương pháp này áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí, không hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng. Các chi phí này trước hết được tập hợp chung, sau đó lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ khoản chi phí này cho từng đối tượng chịu chi phí. Việc phân bổ phải tiến hành theo trình tự.

- Xác định hệ số phân bổ:

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn dùng để phân bổ}}$$

- Xác định mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng:

$$\text{Chi phí phân bổ cho từng đối tượng} = \text{Tiêu chuẩn phân bổ cho từng đối tượng} \times \text{Hệ số phân bổ}$$

Khi nghiên cứu các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất, một vấn đề nữa cần phải xác định rõ là: chi phí trực tiếp không phải luôn được tập hợp trực tiếp, mà cũng có thể được phân bổ gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí. Điều quan trọng quyết định vấn đề tập hợp trực tiếp hay phân bổ gián tiếp là do mối quan hệ của các khoản chi phí phát sinh với đối tượng chịu chi phí và việc tổ chức hạch toán ban đầu quyết định.

2.2. Tài khoản hạch toán: Hạch toán chi phí sản xuất, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

a) TK 621 " Chi phí NVL trực tiếp": dùng để phản ánh chi phí NVL sử dụng phục vụ trực tiếp cho sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ của các ngành công nghiệp, xây lắp, nông, lâm, ngư nghiệp, giao thông vận tải, bưu chính viễn thông, kinh doanh khách sạn, du lịch, dịch vụ khác. Nội dung phản ánh trên TK 621 như sau:

Bên Nợ:

Trị giá nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ, dịch vụ trong kỳ.

Bên Có:

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sử dụng không hết nhập lại kho.
- Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp để tính giá thành sản phẩm.
- Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp vượt trên mức bình thường vào TK 632

TK 621 không có số dư cuối kỳ.

b) TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp": dùng để tập hợp và kết chuyển số chi phí tiền công, tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất vào tài khoản tập hợp chi phí và tính giá thành. Nội dung phản ánh trên TK 622 như sau:

Bên Nợ:

Chi phí về nhân công trực tiếp tham gia quá trình sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ bao gồm: Tiền lương, tiền công lao động và các khoản trích trên tiền lương, tiền công theo quy định phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

- Kết chuyển chi phí về nhân công trực tiếp để tính vào chi phí sản xuất (kết chuyển sang TK 154).
- Kết chuyển Chi phí về nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường vào TK 632.

TK 622 cuối kỳ không có số dư

c) TK 627 " Chi phí sản xuất chung": dùng để phản ánh chi phí phục vụ sản xuất, kinh doanh chung phát sinh ở phân xưởng, bộ phận, đội, công trường, v.v... phục vụ sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ. Tài khoản này được mở chi tiết theo từng phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất. Nội dung phản ánh trên TK 627 như sau:

Bên Nợ:

Tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung.
- Chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ do mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường.
- Chi phí sản xuất chung được phân bổ, kết chuyển vào chi phí chế biến, sản xuất cho các đối tượng chịu chi phí.

TK 627 cuối kỳ không có số dư.

TK 627 được chi tiết thành 6 TK cấp 2:

TK 6271 - Chi phí nhân viên phân xưởng

TK 6272 - Chi phí vật liệu

TK 6273 - Chi phí dụng cụ sản xuất

TK 6274 - Chi phí khấu hao TSCĐ

TK 6277 - Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 6278 - Chi phí khác bằng tiền.

2.3. Kế toán chi phí NVL trực tiếp

Chi phí NVL trực tiếp là toàn bộ chi phí về NVL chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, nửa thành phẩm mua ngoài, v.v... được sử dụng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ dịch vụ.

Đối với những vật liệu khi xuất dùng có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp chi phí riêng biệt thì hạch toán trực tiếp cho đối tượng đó. Trường hợp vật liệu xuất dùng có liên quan nhiều đối tượng tập hợp chi phí, không thể hạch toán riêng được thì phải áp dụng phương pháp phân bổ gián tiếp để phân bổ chi phí cho các đối tượng có liên quan.

Khi phát sinh các khoản chi phí về NVL trực tiếp, kế toán căn cứ vào các phiếu xuất kho, các chứng từ khác có liên quan để xác định giá thực tế xuất kho theo phương pháp thích hợp mà đơn vị lựa chọn của số NVL dùng cho sản xuất chế tạo sản phẩm. Trên cơ sở đó, kế toán tập hợp chi phí NVL trực tiếp cho từng đối tượng kế toán chi phí sản xuất cũng như từng đối tượng sử dụng trong doanh nghiệp, công việc này thường được thực hiện trên "Bảng phân bổ NVL" do kế toán theo dõi nguyên liệu vật liệu đảm nhận.

Trình tự hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu

- Khi xuất kho nguyên liệu vật liệu để trực tiếp cho sản xuất tạo ra sản phẩm (nguyên liệu vật liệu chính và nguyên liệu vật liệu phụ), kế toán ghi:

Nợ TK 621 Có TK 152	Trị giá NVL xuất kho để sản xuất sản phẩm.

- Mua nguyên liệu vật liệu về không nhập kho mà xuất dùng thẳng, kế toán căn cứ vào hoá đơn người bán cung cấp:

+ Trường hợp đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Giá chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 141, 331: Tổng số tiền thanh toán.

+ Trường hợp đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi

Nợ TK 621 Có TK 111, 112, 141, 331	Giá có thuế GTGT.

- Cấp trên cấp nguyên liệu vật liệu không nhập kho đưa ngay vào trực tiếp sản xuất sản phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 621 Có TK 411	Trị giá NVL dùng ngay cho sản xuất.

- Nguyên liệu, vật liệu đi vay không nhập kho phục vụ sản xuất trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 621 Có TK 311	Trị giá NVL dùng ngay cho sản xuất.

- Trường hợp cuối kỳ có NVL sử dụng chưa hết không nhập lại kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152 Có TK 621	Trị giá vật liệu sử dụng không hết nhập lại kho.

- Cuối kỳ, kế toán căn cứ vào bảng phân bổ nguyên liệu vật liệu và chứng từ nhập lại kho xác định NVL thực tế dùng cho từng đối tượng sử dụng, kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Kết chuyển chi phí NVL tính giá thành

Nợ TK 632: Phần chi phí NVL trực tiếp vượt trên mức bình thường

Có TK 621: Chi phí NVL thực tế phát sinh.

2.4. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp là những khoản tiền phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm hoặc trực tiếp thực hiện các hoạt động lao vụ dịch vụ bao gồm: tiền lương chính, tiền lương phụ và các khoản phụ cấp có tính chất lương (phụ cấp khu vực, đắt đỏ, độc hại, phụ cấp làm đêm, thêm giờ, v.v...), các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của công nhân sản xuất.

Chi phí tiền lương được xác định cụ thể tuỳ thuộc hình thức tiền lương sản phẩm hay lương thời gian mà doanh nghiệp áp dụng. Số tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất cũng như các đối tượng lao động khác thể hiện trên bảng tính và thanh toán lương, được tổng hợp phân bổ cho các đối tượng kế toán chi phí sản xuất trên bảng phân bổ tiền lương do kế toán theo dõi tiền lương thực hiện.

Trình tự hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu

- Tính tiền lương, phụ cấp, thưởng.... cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, kế toán ghi:

Nợ TK 622 Có TK 334	Các khoản phải trả tính vào chi phí nhân công trực tiếp.

- Tiền lương nghỉ phép được thực hiện trích trước:

+ Khi trích trước tiền lương nghỉ phép, kế toán ghi:

Nợ TK 622 Có TK 335	Tiền lương nghỉ phép tính trước của công nhân trực tiếp sản xuất.

+ Khi tiền lương nghỉ phép thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 335 Có TK 334	Khoản tiền lương của công nhân nghỉ phép thực tế phát sinh trong kỳ.

+ Nếu tiền lương nghỉ phép thực tế phát sinh lớn hơn số trích trước tiền lương nghỉ phép thì phải trích tiền lương nghỉ phép bổ sung, kế toán ghi:

Nợ TK 622 Có TK 335	Chênh lệch tiền lương nghỉ phép thực tế phát sinh lớn hơn số tiền lương nghỉ phép trích trước.

+ Nếu tiền lương nghỉ phép thực tế phát sinh nhỏ hơn số trích trước tiền lương nghỉ phép, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 335 Có TK 622	Chênh lệch số tiền lương nghỉ phép trích trước lớn hơn tiền lương nghỉ phép thực tế phát sinh.

- Trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của công nhân sản xuất theo tỷ lệ quy định (19%) vào chi phí (bao gồm cả tiền lương của công nhân thực tế nghỉ phép).

Nợ TK 622 Có TK 338 (3382, 3383, 3384)	Các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất.

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào các tài khoản liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Phần chi phí tính vào giá thành sản phẩm

Nợ TK 632: Phần chi phí vượt trên mức bình thường

Có TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh.

2.4. Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những khoản chi phí cần thiết khác (ngoài chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp) phục vụ cho quá trình sản xuất sản phẩm, chi phí sản xuất chung bao gồm:

- *Chi phí nhân viên phân xưởng:* Phản ánh chi phí liên quan phải trả cho nhân viên phân xưởng, bao gồm: chi phí tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp lương, các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn tính cho nhân viên phân xưởng như: quản đốc phân xưởng, nhân viên kinh tế, thống kê, thủ kho phân xưởng, nhân viên tiếp liệu, vận chuyển nội bộ...

- *Chi phí vật liệu:* Phản ánh chi phí vật liệu dùng chung cho phân xưởng, như vật liệu dùng cho sửa chữa, bảo dưỡng tài sản cố định thuộc phân xưởng quản lý, sử dụng vật liệu dùng cho nhu cầu văn phòng phân xưởng.

- *Chi phí dụng cụ sản xuất:* Phản ánh chi phí về công cụ, dụng cụ sản xuất dùng cho phân xưởng sản xuất như khuôn mẫu đúc, gá lắp, dụng cụ cầm tay...

- *Chi phí khấu hao tài sản cố định:* bao gồm khấu hao của tất cả tài sản cố định sử dụng ở phân xưởng sản xuất như: khấu hao của máy móc, thiết bị, khấu hao của nhà xưởng, phương tiện vận tải...

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài:* Phản ánh chi phí mua ngoài để phục vụ cho các hoạt động của phân xưởng như: chi phí sửa chữa tài sản cố định thuê ngoài, chi phí điện, nước, điện thoại,...

- *Chi phí khác bằng tiền:* Phản ánh những chi phí ngoài những khoản chi phí kể trên phát sinh bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, v.v..., phục vụ cho hoạt động của phân xưởng.

Chi phí sản xuất chung được tổ chức tập hợp theo từng phân xưởng, đội sản xuất, quản lý chi tiết theo từng yếu tố chi phí. Mặt khác, chi phí sản xuất chung còn phải được tổng hợp theo chi phí cố định và chi phí biến đổi. Cuối kỳ, sau khi đã tập hợp được chi phí sản xuất chung theo từng phân xưởng, kế toán tính toán phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng kế toán trong phân xưởng theo những tiêu chuẩn phân bổ hợp lý. Việc tính toán, xác định chi phí sản xuất chung tính vào chi phí chế biến sản phẩm còn phải căn cứ vào mức công suất hoạt động thực tế của phân xưởng.

Chi phí sản xuất chung cố định: Được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định phân bổ theo chi phí thực tế phát sinh. Trường hợp mức sản phẩm sản xuất thấp hơn công suất bình thường thì chỉ

được phân bổ theo mức công suất bình thường, phần chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là giá vốn hàng bán trong kỳ.

Chi phí sản xuất chung biến đổi: Là những chi phí sản xuất gián tiếp thường thay đổi trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất ra như chi phí NVL, chi phí nhân công gián tiếp, v.v... Khi phát sinh chi phí sản xuất chung biến đổi được tính hết vào giá thành sản phẩm (được kết chuyển hết vào TK 154).

Trình tự hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu

- Tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, tiền ăn ca phải trả cho nhân viên phân xưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6271) Có TK 334	Các khoản phải trả tính vào chi phí sản xuất chung.

- Các khoản trích theo lương theo quy định hiện hành vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6271) Có TK 338	Số tiền trích theo lương của nhân viên QLPX.

- Chi phí về nguyên liệu vật liệu dùng cho phân xưởng như: sửa chữa bảo dưỡng tài sản cố định dùng cho quản lý điều hành hoạt động của phân xưởng, v.v...

+ Nếu xuất từ kho, kế toán ghi:

Nợ TK 627 Có TK 152	Trị giá NVL xuất dùng gián tiếp ở phân xưởng.

+ Nếu mua về sử dụng thẳng, kế toán ghi:

- Trường hợp đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6272): Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 111, 112, 331: Tổng số tiền thanh toán.

- Nếu đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6272) Có TK 111, 112, 331	Giá mua có thuế GTGT.

- Tập hợp chi phí CCDC dùng cho phân xưởng sản xuất, căn cứ vào bảng phân bổ và chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6273): Giá trị CCDC được phân bổ vào CPSX

Có TK 153: Giá trị CCDC xuất dùng trong kỳ

Có TK 142, 242: Giá trị CCDC xuất dùng từ kỳ trước được phân bổ vào CPSX kỳ này.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài và các chi phí bằng tiền khác:

- Trường hợp đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6277): Số tiền chưa bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 111, 112, 331, 141, 311, v.v... : Tổng số tiền thanh toán.

+ Nếu đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6277): Có TK 111, 112, 331, 141, 311, v.v...	Chi phí dịch vụ mua ngoài gồm cả thuế GTGT.

- Vật liệu sử dụng không hết hoặc phế liệu thu hồi, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 111 Có TK 627	Trị giá thu hồi.

- Trích khấu hao tài sản cố định dùng ở phân xưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6274) Có TK 214	Giá trị khấu hao TSCĐ dùng ở phân xưởng sản xuất.

- Hạch toán chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí SXKD, căn cứ vào chứng từ phản ánh chi phí sửa chữa TSCĐ thực tế phát sinh và kế hoạch phân bổ hoặc trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6274): Chi phí sửa chữa TSCĐ được phân bổ vào CPSX trong kỳ

Có TK 152, 331, 111, 112, v.v... : Chi phí sửa chữa TSCĐ trong kỳ

Có TK 142, 242: Phân bổ chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh từ các kỳ trước

Có TK 335: Trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ theo kế hoạch.

3. Đánh giá sản phẩm làm dở

Toàn bộ chi phí sản xuất đã tập hợp được trong kỳ theo từng đối tượng đã xác định có liên quan đến cả sản phẩm hoàn thành và sản phẩm đang chế tạo (sản phẩm dở dang). Để có thông tin phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm hoàn thành cũng như phục vụ yêu cầu quản lý, kiểm tra và kiểm soát chi phí, kế toán cần phải xác định số chi phí sản xuất đã bỏ ra có liên quan đến số sản phẩm chưa hoàn thành là bao nhiêu, chính là công việc đánh giá sản phẩm dở dang.

Sản phẩm làm dở là những sản phẩm chưa kết thúc giai đoạn chế biến, còn đang nằm trong quá trình sản xuất.

Tuỳ vào đặc điểm tổ chức sản xuất, tổ chức của đơn vị mà có thể áp dụng một trong các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang như sau:

3.1. Đánh giá sản phẩm làm dở theo chi phí NVL trực tiếp hoặc chi phí NVL chính

Theo phương pháp này toàn bộ chi phí khác để chế biến được tính hết cho thành phẩm, nên trong sản phẩm dở dang chỉ bao gồm giá trị NVL chính hoặc NVL trực tiếp.

$$\text{Chi phí NVL chính phân bổ cho SPDD cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí NVL chính của SPDD đầu kỳ} + \text{Chi phí NVL chính phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng thành phẩm} + \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}} \times \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}$$

Phương pháp này áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất có chi phí NVL chính (NVL trực tiếp) chiếm tỉ trọng lớn trong giá thành sản phẩm. Phương pháp này có ưu điểm là đơn giản, dễ tính toán, xác định chi phi sản xuất dở dang cuối kỳ được kịp thời phục vụ cho việc tính giá thành nhanh chóng. Tuy nhiên kết quả đánh giá sản phẩm dở dang có mức độ chính xác thấp do không tính chi phí chế biến cho sản phẩm dở dang, nên giá thành của thành phẩm cũng kém chính xác.

Trường hợp doanh nghiệp chỉ xác định sản phẩm làm dở cuối kỳ theo chi phí NVL chính thì cần tổ chức kế toán chi tiết khoản mục chi phí NVL trực tiếp thành chi phí NVL chính và các chi phí vật liệu trực tiếp khác.

3.2. Đánh giá sản phẩm làm dở theo sản lượng sản phẩm hoàn thành tương đương

Phương pháp này căn cứ vào mức độ hoàn thành và số lượng sản phẩm dở dang để quy sản phẩm dở dang về sản phẩm hoàn thành. Tiêu chuẩn quy đổi thường dựa vào mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang so với thành phẩm hoặc dựa vào giờ công hay tiền lương định mức.

Để đảm bảo tính chính xác của việc đánh giá, phương pháp này được áp dụng để tính các chi phí chế biến, còn các chi phí NVL chính phải xác định theo số thực tế đã chi dùng.

- Đối với chi phí bỏ ra một lần từ đầu (chi phí NVL chính):

$$\text{Chi phí NVL chính trong SPDD} = \frac{\text{Chi phí NVL chính trong SPDD đầu kỳ} + \text{Chi phí NVL chính phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng thành phẩm} + \text{Số lượng SPDD}} \times \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}$$

- Các chi phí khác tiêu hao theo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang so với thành phẩm (chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) sẽ được tính cho sản phẩm làm dở cuối kỳ theo mức độ sản phẩm hoàn thành tương đương:

$$\text{Chi phí khác của sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí khác dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí khác phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành} + \text{Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương}} \times \text{Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương}$$

Trong đó:

$$\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương} = \text{Số lượng sản phẩm làm dở} \times \text{Mức độ hoàn thành}$$

Phương pháp này phù hợp với doanh nghiệp có khối lượng sản phẩm làm dở lớn, chênh lệch sản phẩm làm dở đầu kỳ, cuối kỳ nhiều, chi phí NVL trực tiếp chiếm tỷ trọng không lớn, có thể dễ dàng quy đổi sản phẩm làm dở cuối kỳ sang sản phẩm hoàn thành tương đương. Khi sử dụng phương pháp này để tính toán kết quả tính toán chính xác cao, song quá trình tính toán phức tạp, tốn nhiều thời gian.

3.3. Đánh giá sản phẩm làm dở cuối kỳ theo chi phí sản xuất định mức

Phương pháp này căn cứ vào khối lượng sản phẩm làm dở và chi phí sản xuất định mức cho một đơn vị sản phẩm ở từng phân xưởng, giai đoạn để tính ra giá trị sản phẩm làm dở cuối kỳ.

$$\text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \text{Chi phí sản xuất định mức cho một đơn vị sản phẩm} \times \text{Sản lượng sản phẩm dở dang (hoặc sản lượng sản phẩm hoàn thành tương đương đã quy đổi)}$$

Sử dụng phương pháp này thích hợp với các doanh nghiệp sản xuất thực hiện việc kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp định mức. Kết quả tính toán nhanh chóng, nhưng mức độ chính xác không cao vì chi phí thực tế thường không đúng như chi phí định mức.

Như vậy mỗi phương pháp đánh giá sản phẩm làm dở có ưu điểm và hạn chế khác nhau phù hợp với loại hình hoạt động của doanh nghiệp. Việc lựa chọn phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang phù hợp với điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp sẽ là cơ sở để xác định đúng đắn giá trị sản phẩm dở dang, đây là tiền đề đảm bảo tính đúng đắn của chỉ tiêu giá thành sản phẩm, kết quả kinh doanh.

III. PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Tuỳ theo các đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, đặc điểm đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành kỳ tính giá thành mà kế toán lựa chọn, vận dụng phương pháp tính giá thành thích hợp, đảm bảo tính đúng, tính đủ, tính chính xác giá thành thực tế của sản phẩm đã sản xuất.

1. Phương pháp giản đơn (phương pháp tính trực tiếp)

Phương pháp giản đơn thích hợp với các doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất giản đơn, khép kín từ khi đưa NVL vào sản xuất cho tới khi sản phẩm hoàn thành, mặt hàng sản phẩm ít, khối lượng lớn, chu kỳ sản xuất ngắn, đối tượng tập hợp chi phí phù hợp với đối tượng tính giá thành, kỳ tính giá thành phù hợp với kỳ báo cáo (tính giá thành hàng tháng)

Tính giá thành sản phẩm theo phương pháp giản đơn được thực hiện như sau:

- Cuối kỳ (cuối tháng) kế toán tổ chức kiểm kê, đánh giá, xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ sau đó tính giá thành thực tế của sản phẩm đã sản xuất theo công thức:

$$Z = Dđk + C - Dck$$

$$z = \frac{Z}{Q}$$

Trong đó:

Z: Tổng giá thành sản phẩm đã sản xuất

Dđk: Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ

Dck: Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ

C: Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ

z : Giá thành đơn vị sản phẩm

Q: Tổng số lượng thành phẩm

2. Phương pháp hệ số

Phương pháp này áp dụng trong trường hợp cùng một quy trình công nghệ sản xuất với cùng một loại NVL tiêu hao thu được nhiều loại sản phẩm khác nhau và chi phí không xác định riêng cho từng loại sản phẩm được.

Để tính được giá thành của từng loại sản phẩm ta phải căn cứ vào hệ số tính giá thành quy định cho từng loại sản phẩm, từ đó quy về một loại sản phẩm gốc để tính giá thành.

Như vậy đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất, còn đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm. Trình tự tính giá thành được thực hiện như sau:

Bước 1: Xác định tổng giá thành của cả nhóm sản phẩm bằng phương pháp giản đơn.

Bước 2: Quy đổi số lượng sản phẩm từng loại trong nhóm thành sản phẩm tiêu chuẩn theo hệ số quy định.

$$\text{SL sản phẩm quy chuẩn} = \text{Số lượng sản phẩm mỗi thứ sản phẩm trong nhóm} \times \text{Hệ số quy định cho từng thứ sản phẩm trong nhóm}$$

Bước 3: Xác định giá thành đơn vị của sản phẩm tiêu chuẩn:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} = \frac{\text{Tổng giá thành của cả nhóm}}{\text{Tổng số lượng sản phẩm tiêu chuẩn}}$$

Bước 4: Xác định giá thành đơn vị thực tế từng thứ sản phẩm trong nhóm:

$$\text{Giá thành đơn vị từng thứ sản phẩm} = \text{Giá thành đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} \times \text{Hệ số quy đổi của từng thứ sản phẩm}$$

3. Phương pháp tỷ lệ

Phương pháp này áp dụng trong cùng một quy trình công nghệ sản xuất, kết quả thu được là nhóm sản phẩm cùng loại với quy cách, kích cỡ, phẩm chất khác nhau sẽ tính giá thành từng quy cách, kích cỡ sản phẩm theo tỷ lệ.

Phương pháp tính theo trình tự sau:

- Chọn tiêu chuẩn phân bổ giá thành: Tiêu chuẩn phân bổ có thể là giá thành kế hoạch hay giá thành định mức của sản phẩm tính theo sản lượng thực tế.

- Tính tổng tiêu chuẩn phân bổ:

$$\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ} = \sum_{i=1}^{n} \text{Sản lượng thực tế sản phẩm quy cách i} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ của sản phẩm quy cách i}$$

- Tính tỷ lệ giá thành của nhóm sản phẩm:

$$\text{Tỷ lệ tính giá thành (theo khoản mục)} = \frac{\text{Giá trị SPDD ĐK + CP PS trong kỳ - Giá trị SPDD CK}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}}$$

- Tính giá thành từng loại sản phẩm:

$$\text{Tổng giá thành từng quy cách} = \text{Tiêu chuẩn phân bổ từng quy cách} \times \text{Tỷ lệ tính giá thành}$$

4. Phương pháp tổng cộng chi phí

Phương pháp này áp dụng trong các doanh nghiệp mà quá trình sản xuất sản phẩm được thực hiện ở nhiều bộ phận sản xuất, nhiều giai đoạn công nghệ, đối tượng tập hợp chi phí là các bộ phận chi tiết sản phẩm hoặc giai đoạn công nghệ.

Theo phương pháp này, giá thành sản phẩm được xác định bằng cách cộng chi phí sản xuất của các bộ phận, chi tiết sản phẩm hoặc tổng cộng chi phí của các giai đoạn, bộ phận sản xuất tạo nên:

Giá thành sản xuất sản phẩm = Tổng cộng giá thành của bộ phận thứ i

5. Phương pháp liên hợp

Phương pháp này áp dụng trong các doanh nghiệp có tổ chức sản xuất, tính chất quy trình công nghệ và tính chất sản phẩm đòi hỏi việc tính giá thành sản phẩm phải kết hợp nhiều phương pháp khác nhau, như: kết hợp phương pháp trực tiếp với phương pháp tổng cộng chi phí, phương pháp tổng cộng chi phí với phương pháp tỷ lệ, phương pháp hệ số với phương pháp loại trừ sản phẩm phụ, ...

IV. PHƯƠNG ÁN TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG MỘT SỐ LOẠI HÌNH DOANH NGHIỆP

1. Doanh nghiệp sản xuất giản đơn

Loại hình doanh nghiệp này chỉ sản xuất một hoặc một số ít mặt hàng với khối lượng lớn, chu kỳ sản xuất ngắn.

Trong loại hình doanh nghiệp này do khối lượng mặt hàng ít nên đối tượng kế toán chi phí sản xuất được tiến hành theo sản phẩm, mỗi mặt hàng sản xuất được mở một sổ theo dõi riêng chi phí sản xuất và việc tính giá thành thường được tiến hành vào cuối tháng theo phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp liên hợp.

2. Doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng

Khi thực hiện công tác kế toán theo phương pháp này cần tổ chức chứng từ hạch toán ban đầu như sau:

Chứng từ liên quan đến chi phí sản xuất phát sinh là những chứng từ liên quan đến các yếu tố chi phí như: phiếu xuất kho vật tư, bảng thanh toán lương, bảng tính khấu hao TSCĐ, phiếu chi tiền mặt,... Trên cơ sở hệ thống chứng từ liên quan đến các yếu tố chi phí, căn cứ điều kiện cụ thể của doanh

nghiệp, kế toán trưởng cần phải xác định hệ thống các chứng từ ban đầu cho phù hợp để hạch toán chi phí trong doanh nghiệp.

Mặt khác, doanh nghiệp cần phải tuỳ theo đối tượng kế toán chi phí sản xuất đã xác định để tổ chức việc ghi chép, hạch toán ban đầu trên các chứng từ cũng như quy định trình tự luân chuyển, xử lý chứng từ sao cho khoa học và hợp lý với từng loại chi phí.

Đối với các khoản chi phí trực tiếp thì chứng từ ban đầu thường được tổ chức lập và ghi chép chi tiết ngay cho từng đối tượng kế toán chi phí, còn đối với chi phí chung thì chứng từ ban đầu được lập và ghi chép theo từng điều khoản chi phí chung.

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo đơn đặt hàng được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng, mỗi đơn đặt hàng có thể là một sản phẩm, loại sản phẩm, công trình khác nhau, v.v... Ví dụ như: các doanh nghiệp xây dựng, công nghiệp đóng tàu, cơ khí chế tạo, cơ khí sữa chữa, v.v...

Đối tượng kế toán chi phí sản xuất được xác định là đơn đặt hàng hoặc theo từng sản phẩm, loại sản phẩm nhất định.

Đối tượng tính giá thành là từng đơn đặt hàng, sản phẩm hoặc loại sản phẩm, v.v...

Quy trình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo đơn đặt hàng:

- Đặc trưng của kế toán chi phí sản xuất và giá thành theo công việc là chi phí NVL trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung được tính cộng dồn và tích luỹ theo công việc.

- Quá trình xử lý đơn đặt hàng sản xuất và kế toán giá thành theo đơn đặt hàng được tiến hành theo trình tự như sau:

+ Theo mô hình này, chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được kế toán căn cứ vào các phiếu nhập kho vật liệu, phiếu theo dõi lao động để tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng kế toán chi phí sản xuất đó là từng đơn đặt hàng.

+ Đối với chi phí sản xuất chung: trường hợp mỗi phân xưởng tiến hành thực hiện sản xuất một đơn đặt hàng thì chi phí sản xuất chung sẽ được tập hợp theo từng phân xưởng và khi đó được tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng. Trong trường hợp một phân xưởng tiến hành sản xuất nhiều đơn đặt hàng thì chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng phân xưởng, sau đó phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo những tiêu chuẩn phù hợp.

Khi kế toán chi phí sản xuất chung, doanh nghiệp cần phải xem xét đến công suất hoạt động của đơn vị:

- Chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định phân bổ theo chi phí thực tế phát sinh. Trường hợp mức sản phẩm sản xuất thấp hơn công suất bình thường, thì chỉ được phân bổ theo mức công suất bình thường, phần chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.

- Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết trong kỳ theo chi phí thực tế.

Phương pháp tính: Theo phương pháp này, kế toán tính giá thành thực tế của sản phẩm bằng cách tổng hợp chi phí đã chi ra để sản xuất sản phẩm theo đơn đặt hàng.

Nếu đơn đặt hàng được sản xuất, chế tạo ở nhiều phân xưởng khác nhau thì phải tính toán, xác định số chi phí của từng phân xưởng liên quan đến đơn đặt hàng đó. Những chi phí trực tiếp được tập hợp thẳng vào đơn đặt hàng, còn chi phí chung cần phân bổ theo tiêu thức thích hợp. Những đơn đặt hàng cuối tháng chưa hoàn thành vẫn tính tổng chi phí phát sinh trong tháng và chuyển sang tháng sau tính tiếp.

3. Doanh nghiệp sản xuất phức tạp chế biến liên tục

Loại hình doanh nghiệp này có quy trình công nghệ chế tạo sản phẩm bao gồm nhiều bước nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định, mỗi bước tạo ra một loại bán thành phẩm và bán thành phẩm của mỗi bước là đối tượng chế biến của bước tiếp theo. Khi áp dụng tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp này, chi phí sản xuất phát sinh thuộc giai đoạn nào sẽ được tập hợp cho giai đoạn đó.

Tuỳ theo tính chất của bán thành phẩm và yêu cầu quản lý, chi phí sản xuất có thể được tập hợp theo cách có bán thành phẩm và không có bán thành phẩm.

4. Kế toán chi phí sản xuất ở doanh nghiệp có bộ phận sản xuất phụ

Bộ phận sản xuất kinh doanh phụ: là các phân xưởng, bộ phận sản xuất cung cấp sản phẩm, lao vụ, dịch vụ cho các phân xưởng, bộ phận sản xuất chính của doanh nghiệp hoặc một phần cung cấp phục vụ lẫn nhau và bán ra ngoài. Đây là một bộ phận sản xuất phụ trợ của doanh nghiệp, đòi hỏi kế toán

cần phải tổ chức kế toán tập hợp chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, lao vụ phục vụ cho các đối tượng.

Mọi chi phí của các phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ khi phát sinh được tập hợp vào các TK chi phí: TK 621, TK 622, TK 627 cuối kỳ kết chuyển sang TK 154 để tính giá thành sản phẩm lao vụ sản xuất phụ (các tài khoản này đều được mở chi tiết cho từng phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ).

Trong trường hợp giữa các phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ có sự cung cấp, phục vụ lẫn nhau thì phải xác định được giá trị lao vụ cung cấp lẫn nhau để tính thêm phần giá trị lao vụ nhận của phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ khác và loại trừ đi phần giá trị lao vụ cung cấp cho phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ khác.

Trong trường hợp này giá thành thực tế sản phẩm, lao vụ của từng phân xưởng sản xuất phụ được tính như sau:

$$\begin{array}{l}\text{Giá thành thực tế SP, lao vụ từng PX, bộ phận} = \text{Giá trị SP, lao vụ đầu kỳ} + \text{Chi phí ban đầu} + \text{Lao vụ nhận của PX khác} - \text{Lao vụ phục vụ cho phân xưởng khác} - \text{Giá trị SP, lao vụ cuối kỳ}\end{array}$$

$$\text{Giá thành thực tế SP, lao vụ, từng đơn vị, PX, bộ phận} = \frac{\text{Giá thành thực tế SP, lao vụ từng phân xưởng}}{\text{Khối lượng hoàn thành} - \text{khối lượng phục vụ phân xưởng khác}}$$

Việc tính toán giá trị lao vụ phục vụ lẫn nhau có thể áp dụng một trong các phương pháp sau:

Phương pháp đại số:

Trên cơ sở giải hệ phương trình đại số, trong đó các ẩn số là giá thành đơn vị lao vụ của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất kinh doanh. Việc tính toán theo phương pháp đại số đảm bảo độ chính xác cao nhưng phức tạp nếu doanh nghiệp có nhiều phân xưởng, bộ phận sản xuất kinh doanh có sự phục vụ lao vụ lẫn nhau.

Phương pháp phân bổ lao vụ lẫn nhau theo chi phí ban đầu:

Theo phương pháp này, căn cứ vào số chi phí ban đầu của từng phân xưởng, từng bộ phận và khối lượng sản phẩm, lao vụ hoàn thành ở từng phân xưởng, tính ra chi phí ban đầu của một đơn vị sản phẩm, lao vụ sản xuất kinh

doanh phụ. Sau đó phần giá trị lao vụ phục vụ lẫn nhau được tính theo chi phí ban đầu, từ đó tổng hợp chi phí sản xuất thực tế của từng phân xưởng, tính giá thành thực tế của sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ theo công thức chung và không điều chỉnh lại.

Nếu có sự phục vụ lao vụ cho bên ngoài nhiều thì tính theo đơn giá chi phí ban đầu sẽ có ảnh hưởng lớn đến việc xác định kết quả tiêu thụ lao vụ ra ngoài. Để đơn giản cho công tác kế toán, mặt khác vẫn có thể đảm bảo mức độ chính xác nhất định doanh nghiệp thường sử dụng phương pháp phân bổ lẫn nhau theo đơn giá kế hoạch.

Phương pháp phân bổ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch:

Trình tự tính giá thành tương tự như phương pháp trên chỉ khác là thay giá thành đơn vị ban đầu bằng giá thành đơn vị kế hoạch để tính giá trị phục vụ lẫn nhau giữa các phân xưởng sản xuất kinh doanh phụ. Tiếp theo xác định giá trị phục vụ cho các đối tượng khác theo giá thành đơn vị mới như phương pháp trên.

Ưu điểm: Tính toán đơn giản nhanh chóng, kịp thời, giá thành được tính tương đối chính xác. Phương pháp này được áp dụng rộng rãi trong thực tế.

Khi tập hợp chi phí và hạch toán, kế toán ghi sổ như sau:

Nợ TK 627: Lao vụ phục vụ bộ phận sản xuất

Nợ TK 641: Lao vụ phục vụ bộ phận bán hàng

Nợ TK 642: Lao vụ phục vụ bộ phận quản lý doanh nghiệp

Có TK 154: Lao vụ phục vụ cho các bộ phận.

4.1. Tính giá thành phân bước có tính giá thành bán thành phẩm

Phương án này thường được áp dụng ở các doanh nghiệp có yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ hoặc bán thành phẩm có thể bán ra ngoài.

Theo phương án này, trước tiên phải xác định được giá thành của nửa thành phẩm ở giai đoạn trước chuyển sang giai đoạn sau cùng với các chi phí của giai đoạn sau để tính ra giá thành nửa thành phẩm của giai đoạn sau, cứ như vậy tuần tự cho đến giai đoạn cuối có thể tính được giá thành thành phẩm, cụ thể:

- Đánh giá trị giá sản phẩm làm dở ở từng bước tuỳ theo phương pháp đánh giá sản phẩm làm dở mà doanh nghiệp lựa chọn.

- Lập bảng tính giá thành bán thành phẩm ở từng bước tính cho từng khoản mục chi phí theo công thức:

Giá thành sản phẩm ở từng bước	=	Chi phí sản phẩm làm dở đầu kỳ	+	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	-	Chi phí sản phẩm làm dở cuối kỳ

Có thể khái quát trình tự tính giá thành như sau:

Giá thành bán thành phẩm bước 1	=	Chi phí NVL chính (trực tiếp)	+	Chi phí chế biến bước 1
Giá thành bán thành phẩm bước 2	=	Giá thành bán thành phẩm bước 1 chuyển sang	+	Chi phí chế biến bước 2

v.v...

Giá thành SP hoàn thành	=	Giá thành bán thành phẩm bước n-1 chuyển sang	+	Chi phí chế biến bước n

Việc kết chuyển tuần tự chi phí giai đoạn trước sang giai đoạn sau theo trình tự như trên có thể theo (tổng giá thành của bán thành phẩm) hoặc theo khoản mục tính giá thành.

3.2. Tính giá thành phân bước không tính giá thành bán thành phẩm

Trong những doanh nghiệp mà yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ không cao hoặc bán thành phẩm chế biến ở từng bước không bán ra ngoài thì chi phí chế biến phát sinh trong các giai đoạn công nghệ được tính nhập vào giá thành thành phẩm một cách đồng thời, còn gọi là kết chuyển song song. Theo phương án này không cần đánh giá sản phẩm làm dở và tính giá thành bán thành phẩm ở từng giai đoạn sản xuất. Trình tự tính giá thành như sau:

Bước 1: Mở phiếu tập hợp chi phí sản xuất theo từng bước chế biến.

Bước 2: Phân bổ chi phí sản xuất ở từng bước chế biến (CPCB) cho thành phẩm ở bước cuối cùng. Công thức phân bổ:

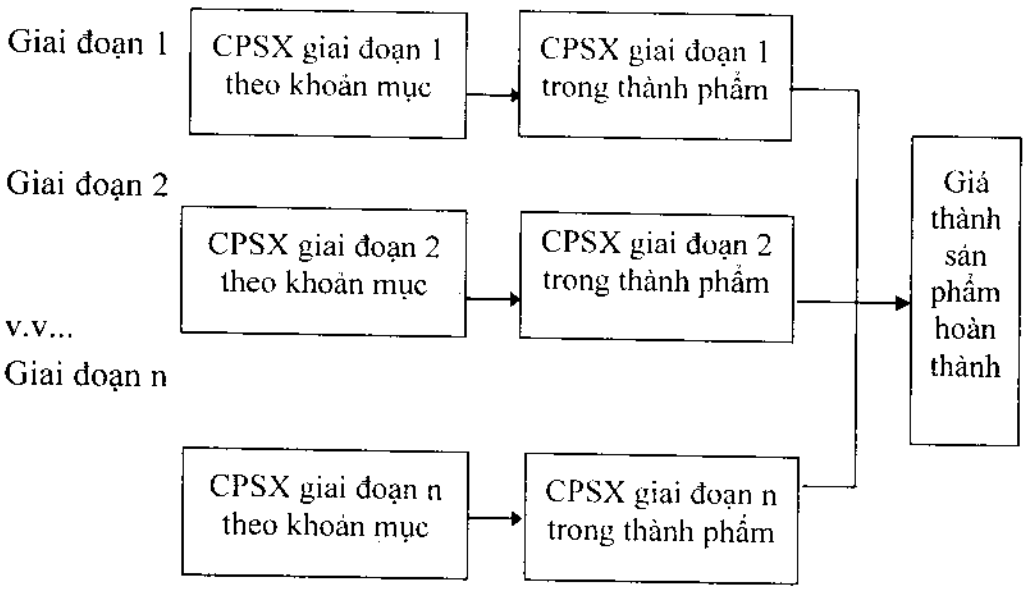
$$\text{Chi chí vật liệu chính trong TP} = \frac{\text{Giá trị vật liệu chính xuất dùng}}{\text{Số lượng BTP bước 1} + \text{Số lượng SPDD bước 1}} \times \text{Số lượng BTP bước 1 trong TP}$$

$$\text{CPCB bước i phân bổ cho TP} = \frac{\text{Tổng CPCB bước i}}{\text{Số lượng BTP bước i} + \text{Số lượng SPDD bước i quy đổi}} \times \text{Số lượng BTP bước i trong TP}$$

Bước 3: Xác định giá thành sản phẩm theo công thức sau:

Giá thành TP	=	Chi phí vật liệu chính trong TP	+	Chi phí chế biến bước 1 phân bổ cho TP	+	Chi phí chế biến bước 2 phân bổ cho TP	+ ...

Khái quát cách tính theo phương pháp tính giá thành phân bước không tính giá thành nửa thành phẩm:



5. Doanh nghiệp áp dụng hệ thống hạch toán định mức

Trong loại hình doanh nghiệp này, việc tính giá thành sản phẩm không dựa vào chi phí thực tế phát sinh mà dựa theo hệ thống định mức tiêu hao lao động, vật tư hiện hành và dự toán về chi phí sản xuất. Cách tính này chỉ phù hợp với doanh nghiệp sản xuất ổn định, các định mức chi phí được xây dựng tương đối phù hợp với thực tế sản xuất. Khi đó giá thành thực tế của sản phẩm được tính như sau:

Giá thành thực tế sản phẩm	=	Giá thành định mức sản phẩm	±	Chênh lệch do thay đổi định mức	±	Chênh lệch so với định mức

Định mức chi phí sản xuất có thể thay đổi do các nguyên nhân như giá cả, tiến bộ khoa học - kỹ thuật làm thay đổi công nghệ và vật liệu dùng cho quá trình sản xuất, chính vì vậy cần phải thay đổi định mức chi phí khi có thay đổi lớn về chi phí thực tế.

V. KẾ TOÁN TỔNG HỢP CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN XUẤT SẢN PHẨM HOÀN THÀNH

1. Tài khoản sử dụng

Kế toán kết chuyển chi phí và tính giá thành sử dụng **TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang"** để tổng hợp chi phí sản xuất kinh doanh và tính giá thành sản phẩm. Nội dung phản ánh trên TK 154 như sau:

Bên Nợ:

Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến sản xuất sản phẩm và chi phí thực hiện dịch vụ từ các TK 621, 622, 627.

Bên Có:

- Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được.

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá gia công xong nhập lại kho.

- Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho hoặc chuyển đi bán.

Dư Nợ

Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ.

2. Phương pháp kế toán

- Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung được tính vào chi phí trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí sản xuất tập hợp trong kỳ sản xuất

Có TK 621: Chi phí NVL trực tiếp kết chuyển

Có TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp kết chuyển

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung kết chuyển.

- Trị giá NVL xuất thuê ngoài gia công nhập lại kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152 Có TK 154	Trị giá thực tế NVL thuê ngoài gia công nhập kho.

- Trường hợp phát sinh sản phẩm hỏng:

+ Trị giá sản phẩm hỏng không sửa chữa được, người gây ra thiệt hại sản phẩm hỏng phải bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388): Phần cá nhân bồi thường chưa thu được

Nợ TK 334, 111: Phần cá nhân bồi thường đã thu được

Có TK 154: Chi phí sản xuất của sản phẩm hang.

+ Phần chi phí thiệt hại của sản phẩm hỏng trong định mức được tính vào chi phí sản xuất chính phẩm bằng bút toán:

Nợ TK 155 Có TK 154	Phần thiệt hại.

+ Phản ánh giá trị phế liệu thu hồi (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 152 Có TK 154	Giá trị phế liệu thu hồi từ sản phẩm hỏng.

- Sản phẩm hoàn thành nhập kho trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 155 Có TK 154	Giá thành sản xuất sản phẩm hoàn thành nhập kho.

- Trường hợp xuất bán sản phẩm trực tiếp ở nơi sản xuất giao thẳng cho người mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 154	Giá thành sản xuất sản phẩm hoàn thành tiêu thụ ngay.

- Trường hợp gửi bán sản phẩm ở nơi sản xuất giao thẳng cho người mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 157 Có TK 154	Giá thành sản xuất sản phẩm hoàn thành gửi bán.

VI. SỔ KẾ TOÁN

1. Sổ chi phí sản xuất kinh doanh: Dùng để phản ánh chi phí về NVL trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung của từng loại sản phẩm, làm cơ sở để ghi sổ chi phí sản xuất kinh doanh TK 154 (Mẫu sổ xem trang sau).

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S36 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

Tài khoản : .....
Tên phân xưởng: .....
Tên sản phẩm, dịch vụ: .....

Đơn vị tính:.....

Ngày, ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Ghi Nợ TK 621			
	Số	Ngày			Tổng số tiền	Chia ra		
						...	...	...
A	B	C	D	E	1	2	3	4
			Số dư đầu kỳ					
			Phát sinh trong kỳ					
			Cộng SPS trong kỳ					
			Ghi Có TK 621					
			Số dư cuối kỳ					

Sổ này có ..... Trang, đánh số từ trang 01 đến trang .....
Ngày mở sổ: .....

Ngày ..... tháng ..... năm .....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Căn cứ vào các chứng từ phản ánh các chi phí sản xuất phát sinh cho từng loại sản phẩm (hoặc có thể căn cứ vào bảng kê chứng từ hoặc bảng phân bổ, v.v...).

Phương pháp ghi:

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi nghiệp vụ vào sổ.

Cột B, C: Ghi số hiệu, ngày, tháng của chứng từ.

Cột D: Ghi nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Cột E: Ghi số hiệu tài khoản đối ứng.

Cột 1: Ghi tổng số tiền của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Cột 2 đến cột 4: Căn cứ vào nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh để ghi vào các cột phù hợp tương ứng với nội dung chi phí đáp ứng yêu cầu quản lý của từng tài khoản và doanh nghiệp.

2. Thẻ tính giá thành sản phẩm, dịch vụ: Dùng để theo dõi và tính giá thành sản xuất từng loại sản phẩm, dịch vụ trong từng kỳ hạch toán.

Để lập thẻ tính giá thành sản phẩm căn cứ vào thẻ tính giá thành kỳ trước và sổ chi tiết chi phí sản xuất kinh doanh kỳ này, ghi số liệu vào các chỉ tiêu như sau:

- Cột A: Ghi tên các chỉ tiêu: chi phí SXKD dở dang đầu kỳ, chi phí SXKD phát sinh trong kỳ, giá thành sản phẩm, dịch vụ trong kỳ, chi phí SXKD dở dang cuối kỳ.

- Cột 1: Ghi tổng số tiền của từng chỉ tiêu, trong đó:

Chi phí SXKD dở dang đầu kỳ: căn cứ vào chỉ tiêu chi phí SXKD dở dang cuối kỳ của bảng này tháng trước.

Chi phí SXKD phát sinh trong kỳ: căn cứ vào số liệu phản ánh trên sổ kế toán chi tiết chi phí sản xuất kinh doanh để ghi vào các cột tương ứng. Cụ thể, cột 2 căn cứ vào sổ chi phí sản xuất kinh doanh TK 621 " Chi phí NVL trực tiếp"; cột 3 căn cứ vào sổ chi phí sản xuất kinh doanh TK 622 " Chi phí nhân công trực tiếp"; cột 4 căn cứ vào sổ chi phí sản xuất kinh doanh TK 627 " Chi phí sản xuất chung".

Giá thành sản phẩm, dịch vụ trong kỳ được xác định theo công thức:

$$\text{Giá thành sản phẩm} = \text{Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ}$$

Chi phí SXKD dở dang cuối kỳ: căn cứ vào biên bản kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang để ghi sổ.

- Từ cột 2 đến cột 4: phản ánh chi tiết cho từng khoản mục chi phí cần quản lý và theo dõi. Cột 1 = cột 2 + cột 3 + cột 4.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S37 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

THẺ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, DỊCH VỤ

Tháng: .....năm .....

Tên sản phẩm, dịch vụ: .....

Chỉ tiêu	Tổng số tiền	Chia ra theo khoản mục		
		...	...	...
A	1	2	3	4
1. Chi phí SXKD dở dang đầu kỳ				
2. Chi phí SXKD phát sinh trong kỳ				
3. Giá thành sản phẩm, dịch vụ trong kỳ				
4. Chi phí SXKD dở dang cuối kỳ				

Ngày..... tháng ..... năm .....

Người lập
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Chương VI
KẾ TOÁN THÀNH PHẨM, TIÊU THỤ VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

I. KHÁI NIỆM THÀNH PHẨM, TIÊU THỤ THÀNH PHẨM VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN

1. Khái niệm

Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc giai đoạn chế biến cuối cùng trong quy trình công nghệ sản xuất ra sản phẩm đó do các bộ phận sản xuất của doanh nghiệp sản xuất hoặc thuê ngoài gia công xong đã kiểm nghiệm phù hợp với tiêu chuẩn kỹ thuật và nhập kho để bán hoặc xuất bán thẳng.

Tiêu thụ là quá trình trao đổi để thực hiện giá trị của hàng hoá, tức là chuyển hoá vốn từ hình thái hiện vật sang hình thái giá trị, đây là khâu cuối cùng của quá trình sản xuất, chuyển quyền sở hữu về hàng hoá, thành phẩm từ doanh nghiệp cho khách hàng. Có 2 hình thức tiêu thụ: bán buôn và bán lẻ.

- *Bán buôn* là quá trình bán hàng với số lượng lớn, khi chấm dứt hình thức mua bán, phần lớn các sản phẩm, hàng hoá còn nằm trong lĩnh vực lưu thông.

Trong bán buôn có 2 phương thức bán hàng cơ bản: Bán hàng qua kho và giao hàng vận chuyển thẳng.

+ *Bán hàng qua kho* là phương thức bán hàng được thực hiện qua kho của doanh nghiệp. Doanh nghiệp sản xuất thành phẩm hoặc mua hàng hoá nhập kho sau đó mới xuất ra để tiêu thụ.

+ *Giao hàng vận chuyển thẳng* là phương thức người bán mua hàng chuyển thẳng cho khách hàng mà không nhập kho của doanh nghiệp.

- *Bán lẻ* là quá trình bán hàng với số lượng nhỏ hơn, khi chấm dứt hình thức mua bán, các sản phẩm, hàng hoá được sử dụng cho tiêu dùng. Hiện nay các doanh nghiệp áp dụng nhiều phương thức bán lẻ như: bán hàng thu tiền tập trung (siêu thị, quầy bách hoá lớn, v.v...); bán hàng không thu tiền tập trung (các cửa hàng bán lẻ, v.v...); khách đặt hàng qua điện thoại; bán lẻ lưu động, v.v...

Cung cấp dịch vụ là thực hiện công việc đã thoả thuận theo hợp đồng trong một kỳ, hoặc nhiều kỳ kế toán như cung cấp dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê tài sản cố định theo phương thức thuê hoạt động.

Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời 5 điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hoá cho người mua.

- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hoá như người sở hữu hàng hoá hoặc quyền kiểm soát hàng hoá.

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng.

- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Doanh thu cung cấp dịch vụ được xác định khi thoả mãn 4 điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

- Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

- Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập bảng cân đối kế toán.

- Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

Chiết khấu thương mại là số tiền doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với số lượng lớn.

Giảm giá hàng bán là khoản giảm trừ cho người mua do hàng hoá kém phẩm chất, sai quy cách hoặc giao hàng không đúng quy định trong hợp đồng.

Giá trị hàng bán bị trả lại là giá trị khối lượng hàng bán đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Chiết khấu thanh toán là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua, do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng.

Thu nhập khác là khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ hoạt động ngoài hoạt động tạo ra doanh thu.

2. Nhiệm vụ của kế toán thành phẩm, tiêu thụ thành phẩm

Để quản lý tốt quá trình tiêu thụ thành phẩm, kế toán phải thực hiện một số nhiệm vụ sau:

- Tổ chức theo dõi, phản ánh chính xác, đầy đủ, kịp thời và giám đốc chặt chẽ tình hình hiện có và sự biến động (nhập, xuất) của từng loại thành phẩm (hàng hoá) trên cả hai mặt: hiện vật và giá trị.

- Theo dõi, phản ánh, giám đốc chặt chẽ quá trình tiêu thụ, việc ghi chép kịp thời, đầy đủ các chi phí bán hàng, thu nhập bán hàng và các khoản thu nhập khác.

- Xác định chính xác kết quả của từng loại hoạt động trong doanh nghiệp, phản ánh và giám đốc tình hình phân phối kết quả, đôn đốc thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước.

- Cung cấp những thông tin kinh tế cần thiết cho các bộ phận liên quan. Đồng thời, định kỳ tiến hành phân tích kinh tế đối với hoạt động bán hàng, thu nhập và phân phối kết quả của doanh nghiệp.

II. KẾ TOÁN THÀNH PHẨM

1. Đánh giá thành phẩm

Trị giá thành phẩm trong kế toán tổng hợp phải được đánh giá theo nguyên tắc giá thực tế. Giá thực tế của thành phẩm nhập kho và xuất kho được tính như sau:

- Thành phẩm do doanh nghiệp sản xuất chế tạo ra được đánh giá theo giá thành công xưởng thực tế (giá thành sản xuất thực tế) bao gồm: chi phí NVL trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- Thành phẩm thuê ngoài gia công được đánh giá theo giá thành thực tế giá công, bao gồm: chi phí NVL trực tiếp (đem gia công), chi phí thuê gia công và chi phí khác có liên quan trực tiếp đến quá trình gia công (chưa có thuế).

- Hàng hoá mua vào được đánh giá theo trị giá mua (giá vốn) thực tế, bao gồm: giá mua và chi phí thu mua, nếu hàng hoá mua vào phải qua sơ chế để bán thì giá vốn thực tế còn lại bao gồm cả chi phí gia công, sơ chế.

Giá thực tế của thành phẩm (hàng hoá) xuất kho có thể được tính theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp tính theo đơn giá thực tế bình quân.

- Tính theo phương pháp nhập trước - xuất trước.

- Tính theo phương pháp nhập sau - xuất trước.

- Tính theo phương pháp thực tế đích danh.

Đối với các lao vụ, dịch vụ hoàn thành khi bàn giao cho khách hàng thì giá vốn hàng bán được xác định theo giá thành sản xuất thực tế của lao vụ, dịch vụ hoàn thành.

2. Kế toán chi tiết thành phẩm

- Chứng từ kế toán: Kế toán thành phẩm sử dụng các chứng từ sau:

Phiếu nhập kho (Mẫu 01 - VT)

Phiếu xuất kho (Mẫu 02 - VT)

Thẻ kho (Mẫu 06 - VT)

Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ (Mẫu 03 VT - 3LL)

Biên bản kiểm kê vật tư - sản phẩm hàng hoá (Mẫu 08 - VT)

v.v...

- Phương pháp kế toán chi tiết thành phẩm:

Toàn bộ phần kế toán chi tiết thực hiện tại kho thành phẩm do thủ kho đảm nhận và chi tiết tại phòng kế toán do kế toán đảm nhận. Thành phẩm cũng giống như vật tư, hàng hoá thuộc nhóm hàng tồn kho, do vậy doanh nghiệp có thể vận dụng một trong ba phương pháp kế toán chi tiết:

Phương pháp thẻ song song

Phương pháp sổ số dư

Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển

(Ba phương pháp trên đã được trình bày ở mục 2, phần III, chương III của cuốn sách).

3. Kế toán tổng hợp

3.1. Tài khoản sử dụng: Kế toán thành phẩm sử dụng **TK 155 "Thành phẩm"** để phản ánh giá trị hiện có, tình hình biến động của các loại thành phẩm nhập kho của doanh nghiệp theo giá thành thực tế. Nội dung phản ánh trên TK 155 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá của thành phẩm nhập kho.

- Trị giá của thành phẩm thừa khi kiểm kê.

- Kết chuyển trị giá của thành phẩm tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá thực tế của thành phẩm xuất kho.

- Trị giá của thành phẩm thiếu hụt khi kiểm kê.

- Kết chuyển trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư Nợ:

Trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

3.2. Kế toán thành phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên

Khi nhận được các chứng từ nhập kho thành phẩm từ các bộ phận sản xuất kinh doanh chính, phụ, thuê ngoài gia công, chế biến, kế toán ghi theo giá thành thực tế:

Nợ TK 155	
Có TK 154	Giá thành thực tế nhập kho.

- Trường hợp hàng gửi bán bị trả lại đem về nhập kho, căn cứ giá xuất kho khi gửi bán, kế toán ghi:

Nợ TK 155	
Có TK 157	Giá trị hàng gửi bán bị trả lại nhập kho.

- Nhập kho thành phẩm đã tiêu thụ bị trả lại, kế toán ghi:

Nợ TK 155	
Có TK 632	Giá vốn nhập kho.

- Trường hợp đánh giá tăng thành phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 155	
Có TK 412	Giá trị thành phẩm chênh lệch tăng.

- Trường hợp phát hiện thừa khi kiểm kê: Doanh nghiệp phải lập biên bản và tìm nguyên nhân xác định người phạm lỗi.

+ Nếu thừa thành phẩm do nhầm lẫn hoặc chưa ghi sổ kế toán thì phải tiến hành ghi bổ sung hoặc điều chỉnh lại số liệu trên sổ kế toán.

+ Nếu chưa xác định được nguyên nhân thừa phải coi giá trị thành phẩm thừa là chưa rõ nguyên nhân chờ xử lý:

Khi thừa, kế toán ghi:

Nợ TK 155 Có TK 338 (3381)	Giá trị thành phẩm thừa.

Khi có quyết định của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3381) Có TK liên quan	Giá trị thành phẩm thừa được xử lý.

- Đối với thành phẩm xuất kho đem tiêu thụ trực tiếp, căn cứ vào phiếu xuất kho, kế toán phản ánh giá vốn thành phẩm xuất bán:

Nợ TK 632 Có TK 155	Giá vốn hàng bán.

- Xuất kho thành phẩm gửi đi bán, xuất cho các cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi, kế toán ghi:

Nợ TK 157 Có TK 155	Trị giá xuất kho gửi bán.

- Xuất thành phẩm đưa đi góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, căn cứ giá trị vốn góp được đánh giá và tỷ lệ quyền kiểm soát mà doanh nghiệp đạt được khi đầu tư vào công ty khác, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 223, 228: Giá trị vốn đầu tư được ghi nhận

Nợ TK 811: Chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ

Có TK 155: Giá trị thành phẩm xuất kho

Có TK 711: Chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của thành phẩm tương ứng với phần lợi ích của doanh nghiệp.

- Trường hợp phát hiện thiếu khi kiểm kê: Doanh nghiệp phải lập biên bản và tìm nguyên nhân xác định người phạm lỗi.

+ Nếu thiếu thành phẩm do nhầm lẫn hoặc chưa ghi sổ kế toán thì phải tiến hành ghi bổ sung hoặc điều chỉnh lại số liệu trên sổ kế toán.

+ Nếu chưa xác định được nguyên nhân thiếu phải coi giá trị thành phẩm thiếu là chưa rõ nguyên nhân chờ xử lý:

Khi thiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1381) Có TK 155	Giá trị thành phẩm thiếu.

Khi có quyết định của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi sổ theo quyết định xử lý:

Nợ TK 111, 112: Giá trị bồi thường bằng tiền

Nợ TK 334: Số trừ vào lương của người phạm lỗi

Nợ TK 138: Số thu tiền bồi thường

Nợ TK 632: Phần giá trị hao hụt, mất mát không được bồi thường

Có TK 138 (1381): Phải thu khác.

- Trường hợp đánh giá giảm thành phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 412	
Có TK 155	Phần giá trị chênh lệch giảm.

3.3. Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Theo phương pháp này, TK 155 "Thành phẩm" chỉ sử dụng để phản ánh trị giá vốn của thành phẩm tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ. Giá trị thành phẩm nhập, xuất kho trong kỳ được phản ánh trên TK 632 "Giá vốn hàng bán".

- Đầu kỳ, kế toán chuyển giá trị thành phẩm tồn kho đầu kỳ vào TK 632 "Giá vốn hàng bán", ghi:

Nợ TK 632	
Có TK 155	Kết chuyển giá trị thành phẩm tồn kho đầu kỳ.

- Trong kỳ khi nhập kho thành phẩm từ các phân xưởng sản xuất, kế toán ghi:

Nợ TK 632	
Có TK 154, 631	Giá trị thành phẩm nhập kho trong kỳ.

- Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê, kế toán kết chuyển giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ sang TK 155, ghi:

Nợ TK 155	
Có TK 632	Kết chuyển giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

III. KẾ TOÁN TIÊU THỤ THÀNH PHẨM

1. Một số quy định

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu được tiền, sẽ thu được tiền từ các hoạt động bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ cho khách hàng, v.v...

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ thuần thực hiện được trong kỳ kế toán của doanh nghiệp được xác định bằng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ thực tế trừ các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán hoặc hàng đã bán bị trả lại do không đảm bảo về quy cách, phẩm chất ghi trong hợp đồng kinh tế, trừ các khoản thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, v.v...

Đối với thành phẩm, hàng hoá nhận bán đại lý, ký gửi theo phương pháp bán đúng giá hưởng hòa hồng thì hạch toán vào doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ phần hoa hồng bán hàng mà doanh nghiệp được hưởng.

Trường hợp bán hàng theo phương thức trả chậm, trả góp thì doanh nghiệp ghi nhận doanh thu bán hàng theo giá bán trả tiền ngay và ghi nhận vào doanh thu chưa thực hiện phần lãi tính trên khoản phải trả nhưng trả chậm phù hợp với thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định.

Phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ phải được hạch toán chi tiết cho từng hoạt động bán sản phẩm, hàng hoá.

Những sản phẩm, hàng hoá được xác định là đã bán nhưng về lý do chất lượng, quy cách, phẩm chất, v.v... mà người mua từ chối thanh toán, gửi trả lại cho người bán hoặc yêu cầu giảm giá và được doanh nghiệp chấp thuận; hoặc người mua mua hàng với số lượng lớn được chiết khấu thương mại thì các khoản giảm trừ này được theo dõi riêng trên TK 531, 532, hoặc TK 521 để cuối kỳ kết chuyển xác định doanh thu thuần.

Không được hạch toán vào TK 511 các trường hợp sau:

- Trị giá hàng hoá, vật tư, bán thành phẩm xuất giao bên ngoài gia công chế biến.

- Trị giá hàng hoá, vật tư, bán thành phẩm, dịch vụ cung cấp giữa công ty, tổng công ty với các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

- Trị giá hàng hoá, vật tư, bán thành phẩm, dịch vụ cung cấp cho nhau giữa tổng công ty với các đơn vị thành viên.

- Trị giá sản phẩm, hàng hoá đang gửi bán; dịch vụ hoàn thành đã cung cấp cho khách hàng nhưng chưa được xác định là đã bán.

- Doanh thu hoạt động tài chính và các khoản thu nhập khác không được coi là doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

2. Kế toán chi tiết tiêu thụ

Chứng từ sử dụng: Kế toán tiêu thụ sản phẩm sử dụng các chứng từ sau:

- Hoá đơn GTGT (Mẫu số 01GTGT - 3LL)

- Hoá đơn bán hàng thông thường (Mẫu số 02GTGT - 3LL)
- Phiếu xuất kho hàng gửi đại lý (Mẫu số 04 HDL - 3LL)
- Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi (Mẫu số 01- BH)
- Thẻ quầy hàng (Mẫu số 02- BH)

Quy trình luân chuyển: Căn cứ vào hoá đơn GTGT hoặc hoá đơn bán hàng thông thường, kế toán vào các sổ kế toán chi tiết (sổ chi tiết bán hàng, sổ chi tiết thanh toán với người mua, v.v...). Sau đó căn cứ vào các sổ chi tiết, kế toán phản ánh vào bảng tổng hợp chi tiết. Tuỳ vào từng hình thức kế toán mà kế toán phản ánh vào các sổ tổng hợp liên quan.

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số 01 - BH
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG THANH TOÁN HÀNG ĐẠI LÝ, KÝ GỬI

Ngày...tháng...năm.....

Quyển số:.....
Số: .....
Nợ: .....
Có: .....

Căn cứ Hợp đồng số:..... ngày..... tháng..... năm..... về việc bán hàng đại lý (ký gửi),
Chúng tôi gồm:
- Ông /Bà..... chức vụ..... Đại diện..... có hàng đại lý (ký gửi).
- Ông /Bà..... chức vụ..... Đại diện.....
- Ông /Bà..... chức vụ..... Đại diện.....nhận bán hàng đại lý (ký gửi)
- Ông /Bà..... chức vụ..... Đại diện đơn vị .....

I- Thanh quyết toán số hàng đại lý từ ngày .../.../... đến ngày...../.../... như sau:

Số TT	Tên, quy cách, phẩm chất sản phẩm (hàng hoá)	Đơn vị tính	Số lượng tồn đầu kỳ	Số lượng nhận trong kỳ	Tổng số	Số hàng đã bán trong kỳ			Số lượng tồn cuối kỳ
						Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	
A	B	C	1	2	3 = 1 + 2	4	5	6	7 = 3 - 4
	Cộng	x	x	x	x	x	x	x	x

II- Số tiền còn nợ của các kỳ trước: .....
III- Số tiền phải thanh toán đến kỳ này: (III = II + Cột 6) .....
IV- Số tiền được nhận lại: .....
+ Hoa hồng .....
+ Thuế nộp hộ .....
+ Chi phí (nếu có) .....
+ .....

V- Số tiền thanh toán kỳ này:.....

+ Tiền mặt:.....

+ Séc: .....

VI- Số tiền nợ lại (VI=III-IV-V):.....

Ghi chú: .....

Giám đốc đơn vị gửi hàng đại lý (ký gửi) (Ký, họ tên, đóng dấu)	**Người lập bảng thanh toán** (Ký, họ tên)	**Giám đốc đơn vị nhận bán hàng đại lý** (Ký, họ tên, đóng dấu)
Kế toán trưởng đơn vị Gửi hàng đại lý (ký gửi) (Ký, họ tên)		**Kế toán trưởng đơn vị nhận bán hàng đại lý** (Ký, họ tên)

2.1. Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi

Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi dùng để phản ánh tình hình thanh toán hàng đại lý, ký gửi giữa đơn vị có hàng và đơn vị nhận bán hàng, là chứng từ để đơn vị có hàng và đơn vị nhận bán hàng đại lý, ký gửi thanh toán tiền và ghi sổ kế toán.

Phương pháp ghi như sau:

Ghi rõ tên, địa chỉ hoặc đóng dấu đơn vị nhận bán đại lý, ký gửi ở góc bên trái.

Ghi rõ số, ngày, tháng, năm lập bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi.

Ghi rõ số hiệu, ngày, tháng, năm của hợp đồng bán hàng đại lý, ký gửi.

Mục I: Thanh toán số hàng đại lý, ký gửi:

Cột A, B, C: Ghi số thứ tự, tên, quy cách, phẩm chất, đơn vị tính của sản phẩm, hàng hoá nhận đại lý, ký gửi.

Cột 1: Ghi số lượng hàng còn tồn cuối kỳ trước.

Cột 2: Ghi số lượng hàng nhận đại lý, ký gửi kỳ này.

Cột 3: Ghi tổn số lượng hàng nhận đại lý, ký gửi tính đến cuối kỳ này.

Cột 4, 5, 6: Ghi số lượng, đơn giá, thành tiền của hàng hoá đã bán phải thanh toán kỳ này.

Cột 7: Ghi số hàng hoá nhận đại lý, ký gửi còn tồn chưa bán được đến ngày lập bảng thanh toán.

Dòng cộng: Ghi tổng số tiền phải thanh toán phát sinh kỳ này.

Mục II: Ghi số tiền bán hàng đại lý, ký gửi còn nợ chưa thanh toán với bên có hàng đến thời điểm thanh toán kỳ này.

Mục III: Ghi số tiền bên bán hàng đại lý phải thanh toán với bên có hàng đại lý mới phát sinh đến kỳ này.

Mục IV: Ghi số tiền bên có hàng đại lý phải thanh toán với bên bán hàng đại lý về số thuế nộp hộ, tiền hoa hồng, chi phí khác, v.v...

Mục V: Ghi số tiền bên bán hàng đại lý thanh toán cho bên có hàng đại lý kỳ này.

Mục VI: Ghi số tiền bên bán hàng đại lý còn nợ bên có hàng đại lý đến thời điểm thanh toán.

2.2. Sổ chi tiết bán hàng

Đơn vị: .....
Địa chỉ: .....

Mẫu số S35 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CHI TIẾT BÁN HÀNG

Tên sản phẩm (hàng hoá, dịch vụ bất động sản đầu tư):.....

Năm: ....

Quyển số: ....

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Doanh thu			Các khoản tính trừ	
	Số hiệu	Ngày, tháng			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Thuế	Khác (TK 521, 531, 532)
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5
			Cộng số PS						
			- Doanh thu thuần						
			- Giá vốn hàng bán						
			- Lãi gộp						

Sổ này có: ... trang, đánh số từ trang 01 đến trang ...

Ngày mở sổ: .....

Ngày... tháng...năm....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Sổ chi tiết bán hàng dùng để theo dõi từng sản phẩm, hàng hoá đã bán được khách hàng thanh toán bằng tiền ngay hoặc chấp nhận thanh toán.

Căn cứ ghi sổ: Căn cứ vào hoá đơn GTGT và các chứng từ có liên quan.

Phương pháp ghi:

Cột A: Ghi ngày, tháng kế toán ghi sổ.

Cột B, C: Ghi số hiệu, ngày, tháng của chứng từ dùng để ghi sổ

Cột D: Ghi nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Cột 1, 2, 3: Ghi số lượng, đơn giá và số tiền của khối lượng hàng hoá, sản phẩm, v.v... đã bán.

Cột 4: Ghi số thuế GTGT phải nộp tính trên doanh số bán của sản phẩm, hàng hoá, v.v...

Cột 5: Ghi số giảm trừ vào doanh thu.

Sau khi cộng số phát sinh, tính chỉ tiêu doanh thu thuần và giá vốn hàng bán, xác định lãi gộp và ghi vào các dòng thích hợp.

2.3. Sổ chi tiết thanh toán với người mua

Sổ này tương tự sổ chi tiết thanh toán với người bán, đã nghiên cứu ở Chương 3 kế toán nguyên vật liệu, CCDC.

3. Kế toán tổng hợp

3.1 Tài khoản sử dụng

Kế toán sử dụng các TK sau để phản ánh tình hình tiêu thụ sản phẩm của doanh nghiệp: TK 632, 157, 511, 512, 521, 531, 532, 3387, v.v...

a) TK 632 "Giá vốn hàng bán": Dùng để phản ánh trị giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ, bất động sản đầu tư, giá thành sản xuất của sản phẩm xây lắp (đối với doanh nghiệp xây lắp) bán trong kỳ.

Ngoài ra, tài khoản này còn phản ánh các chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư như: chi phí khấu hao, chi phí thanh lý bất động sản đầu tư, v.v... Nội dung phản ánh trên TK 632 như sau (đối với hoạt động sản xuất kinh doanh):

Bên Nợ:

- Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ đã bán trong kỳ.

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ được tính vào giá vốn hàng bán.

- Các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra.

- Chi phí xây dựng, tự chế TSCĐ vượt rên mức bình thường không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng, tự chế hoàn thành.

- Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

Bên Có:

- Kết chuyển giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã bán trong kỳ để xác định kết quả.

- Trị giá hàng bán bị trả lại nhập kho.

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm tài chính.

TK 632 cuối kỳ không có số dư.

b) TK 157 "Hàng gửi bán": Dùng để phản ánh giá trị sản phẩm, hàng hoá tiêu thụ theo phương thức chuyển hàng hoặc giá trị sản phẩm, hàng hoá nhờ bán đại lý, ký gửi hay giá trị lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho người đặt hàng, người mua nhưng chưa được chấp nhận thanh toán. Nội dung phản ánh trên TK 157 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá sản phẩm, hàng hoá đã gửi cho khách hàng hoặc gửi đại lý, ký gửi, gửi cho các đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc.

- Trị giá dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng, nhưng chưa được xác định là đã bán.

- Kết chuyển trị giá hàng hoá, thành phẩm đã gửi đi bán nhưng chưa được xác định là tiêu thụ cuối kỳ (dùng cho phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ đã cung cấp được xác định là đã bán.

- Trị giá hàng hoá, thành phẩm, dịch vụ đã gửi đi bị khách hàng từ chối đem trả lại.

- Kết chuyển trị giá hàng hoá, thành phẩm đã gửi đi bán nhưng chưa được xác định là tiêu thụ đầu kỳ (dùng cho phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư Nợ:

Trị giá hàng hoá, thành phẩm đã gửi bán, dịch vụ đã cung cấp chưa được xác định là đã bán trong kỳ.

c) TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ": Dùng để phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán của hoạt động sản xuất kinh doanh. Nội dung phản ánh trên TK 511 như sau:

Bên Nợ:

- Số thuế phải nộp (thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu) tính trên doanh thu bán hàng thực tế của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng và được xác định là đã bán trong kỳ kế toán.

- Số chiết khấu bán hàng, giảm giá hàng bán và doanh thu của hàng bán bị trả lại kết chuyển trừ vào doanh thu.

- Số thuế GTGT phải nộp của doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp.

- Kết chuyển số doanh thu thuần vào TK 911 để xác định kết quả kinh doanh.

Bên Có:

- Doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp thực hiện trong kỳ.

TK 511 cuối kỳ không có số dư và được chi tiết thành 5 TK cấp 2:

TK 5111 - Doanh thu bán hàng hoá: Phản ánh doanh thu tiêu thụ hàng hoá trong kỳ kế toán của doanh nghiệp.

TK 5112 - Doanh thu bán các thành phẩm: Phản ánh doanh thu sản phẩm (thành phẩm, bán thành phẩm) tiêu thụ trong kỳ kế toán của doanh nghiệp.

TK 5113 - Doanh thu cung cấp dịch vụ: Phản ánh doanh thu dịch vụ đã hoàn thành, đã cung cấp cho khách hàng và được xác định là đã tiêu thụ trong kỳ kế toán của doanh nghiệp.

TK 5114 - Doanh thu trợ cấp, trợ giá: dùng để phản ánh các khoản doanh thu từ trợ cấp, trợ giá của nhà nước khi doanh nghiệp thực hiện các nhiệm vụ cung cấp sản phẩm, hàng hoá và dịch vụ theo yêu cầu của nhà nước.

TK *5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư:* phản ánh doanh thu cho thuê bất động sản đầu tư và doanh thu bán, thanh lý bất động sản đầu tư.

d) TK 521 "Chiết khấu thương mại": Dùng để phản ánh khoản chiết khấu thương mại mà doanh nghiệp đã giảm trừ, hoặc đã thanh toán cho người mua hàng do việc người mua hàng đã mua hàng với số lượng lớn. Nội dung phản ánh trên TK 521 như sau:

Bên Nợ: Các khoản chiết khấu thương mại đã chấp nhận thanh toán cho khách hàng thực tế phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ chiết khấu thương mại sang TK 511 để xác định doanh thu thuần của kỳ báo cáo.

TK 521 cuối kỳ không có số dư.

đ) TK 531 "Hàng bán bị trả lại": Dùng để phản ánh giá trị của số sản phẩm, hàng hoá bị khách hàng trả lại do các nguyên nhân: hàng kém mất phẩm chất, không đúng quy cách, chủng loại, vi phạm hợp đồng, v.v... Nội dung phản ánh trên TK 531 như sau:

Bên Nợ: Doanh thu của số hàng hoá, thành phẩm, v.v... đã tiêu thụ bị trả lại, đã trả lại tiền cho người mua hoặc tính trừ vào khoản phải thu khách hàng về số hàng hoá, thành phẩm, v.v... đã bán.

Bên Có: Kết chuyển doanh thu của số hàng bị trả lại vào TK 511 hoặc 512 để xác định doanh thu thuần của kỳ báo cáo.

TK 531 cuối kỳ không có số dư.

e) TK 532 "Giảm giá hàng bán": Dùng để phản ánh khoản giảm giá hàng bán cho khách hàng thực tế phát sinh và việc xử lý khoản giảm giá hàng bán trong kỳ kế toán. Nội dung phản ánh trên TK 532 như sau:

Bên Nợ: Tập hợp các khoản giảm giá hàng bán đã chấp thuận cho người mua hàng do hàng bán kém, mất phẩm chất hoặc sai quy cách theo quy định trong hợp đồng kinh tế.

Bên Có: Kết chuyển toàn bộ số tiền giảm giá hàng bán sang TK 511 hoặc 512 để xác định doanh thu thuần của kỳ báo cáo.

TK 532 cuối kỳ không có số dư

f) TK 3387 "Doanh thu chưa thực hiện": Dùng để phản ánh doanh thu chưa thực hiện trong kỳ kế toán của doanh nghiệp. Doanh thu chưa thực hiện bao gồm:

- Số tiền nhận trước nhiều năm về cho thuê tài sản (cho thuê hoạt động).

- Khoản chênh lệch giữa bán hàng trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay.

- Khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ (trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu, v.v...).

Nội dung phản ánh trên TK 338 (3387) như sau:

Bên Nợ: Kết chuyển "Doanh thu chưa thực hiện" sang TK "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" hoặc TK "Doanh thu hoạt động tài chính".

Bên Có: Ghi nhận doanh thu chưa thực hiện phát sinh trong kỳ.

Dư Có: Doanh thu chưa thực hiện ở thời điểm cuối kỳ kế toán.

3.2. Phương pháp hạch toán

a) Kế toán tiêu thụ trực tiếp

Tiêu thụ trực tiếp là phương thức giao hàng cho người mua trực tiếp tại kho (hay trực tiếp tại các phân xưởng không qua kho) của doanh nghiệp.

- Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng, ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng tiền gửi ngân hàng

Nợ TK 131: Số chưa thu được

Có TK 333 (3331): Trị giá thuế GTGT của hàng bán ra

Có TK 511: Doanh thu bán hàng thu được.

- Nếu doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng là tổng giá thanh toán, ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng tiền gửi ngân hàng

Nợ TK 131: Số chưa thu được

Có TK 511: Số doanh thu bán hàng thu được.

- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá hay thực hiện lao vụ, dịch vụ với khách hàng, kế toán phản ánh trị giá vốn hàng xuất bán:

Nợ TK 632: Trị giá vốn hàng xuất bán

Có TK 155: Trị giá thành phẩm xuất kho

Có TK 154: Trị giá thành phẩm sản xuất tiêu thụ thẳng.

- Khi khách hàng thanh toán tiền hàng:

+ Nếu thu bằng tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng tiền gửi ngân hàng

Có TK 131: Số chưa thu được.

+ Nếu thu bằng vật tư, hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 151: Số hàng đang đi đường

Nợ TK 152: Giá trị vật liệu nhập kho

Nợ TK 153: Giá trị CCDC nhập kho

Nợ TK 133 (1331): Số thuế GTGT

Có TK 131: Số phải thu.

** Trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:*

- Phản ánh số chiết khấu thương mại khách hàng được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 521: Số chiết khấu thương mại được hưởng

Nợ TK 333 (3331): Số thuế GTGT được giảm trừ

Có TK 111, 112: Số tiền giảm trừ

Có TK 131: Giảm trừ số phải thu.

- Trường hợp giảm giá hàng bán trên giá thoả thuận do hàng kém phẩm chất, sai quy cách hoặc bớt giá, kế toán ghi:

Nợ TK 532: Giá trị hàng được giảm giá

Nợ TK 333 (3331): Số thuế GTGT được giảm trừ

Có TK 111, 112: Số giảm trừ bằng tiền

Có TK 131: Số phải thu được giảm trừ.

- Trường hợp phát sinh hàng bán bị trả lại do các nguyên nhân khác nhau (vi phạm hợp đồng, không đúng quy cách, v.v...):

+ Phản ánh trị giá vốn của hàng bán bị trả lại:

Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán ghi:

Nợ TK 155: Giá trị thành phẩm xuất kho

Nợ TK 154: Giá trị thành phẩm sản xuất tiêu thụ thẳng

Có TK 632: Giá vốn của thành phẩm tiêu thụ.

Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 631 Có TK 632	Giá trị sản phẩm xuất kho tiêu thụ.

+ Phản ánh doanh thu và thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, kế toán ghi:

Nợ TK 531: Giá trị doanh thu bị trả lại

Nợ TK 333 (3331): Số thuế GTGT của hàng trả lại

Có TK 111, 112: Số tiền giảm trừ

Có TK 131: Giảm trừ số phải thu.

+ Các chi phí phát sinh liên quan đến hàng bán bị trả lại (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 641: Số chi phí phát sinh

Có TK 111, 112: Chi phí phát sinh bằng tiền

Có TK 141: Chi phí phát sinh bằng tiền tạm ứng.

** Trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:*

Khi phản ánh các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại là giá bao gồm cả thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 531, 532, 521: Các khoản giảm giá hàng bán, chiết khấu thương mại, giá trị hàng bị trả lại

Có TK 111, 112: Số tiền mặt, tiền gửi ngân hàng được giảm trừ

Có TK 131: Số thuế GTGT được giảm trừ.

b) Tiêu thụ trực tiếp theo phương thức hàng đổi hàng

** Trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:*

- Khi phản ánh doanh thu bán hàng để đổi lấy vật tư, hàng hoá, v.v... khác theo giá bán chưa có thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Số phải thu

Có TK 511: Doanh thu chưa thuế thu được

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của hàng bán ra.

- Khi nhận vật tư, hàng hoá, v.v... do trao đổi, kế toán phản ánh giá trị vật tư, hàng hoá, v.v... nhận về, ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211, v.v... : Trị giá vật liệu, CCDC, v.v... nhập kho

Nợ TK 133: Thuế GTGT của vật liệu, CCDC được khấu trừ

Có TK 131: Tổng giá thanh toán.

- Phần chênh lệch giữa giá vật tư, hàng hoá, v.v... đem đổi và giá vật tư, hàng hoá nhận về xử lý như sau:

+ Nếu thu thêm tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 131	Số tiền thu thêm.

+ Nếu phải trả thêm tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 131 Có TK 111, 112, v.v...	Số tiền trả thêm.

** Trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:*

Kế toán phản ánh doanh thu của vật tư, hàng hoá đem trao đổi và giá trị của vật tư, hàng hoá nhận về là theo giá thanh toán, phần chênh lệch phản ánh như trường hợp trên.

- Cuối kỳ, kế toán kết chuyển toàn bộ các khoản giảm giá, chiết khấu bán hàng, doanh thu của hàng bán bị trả lại vào tổng doanh thu bán hàng trong kỳ:

+ Kết chuyển chiết khấu bán hàng, doanh thu hàng bị trả lại, giảm giá hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 511: Số tiền chiết khấu, giảm giá, hàng trả lại

Có TK 521: Số chiết khấu thương mại được giảm

Có TK 531: Trị giá hàng bị trả lại

Có TK 532: Trị giá hàng bị giảm giá.

+ Đồng thời kết chuyển số doanh thu thuần về tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK 511 Có TK 911	Số doanh thu thuần kết chuyển.

- Trị giá vốn hàng bán kết chuyển để xác định kết quả, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 632	Kết chuyển giá vốn hàng bán.

- Trong quá trình tiêu thụ, nếu phát sinh chiết khấu thanh toán cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 111, 112, 131	Số chiết khấu thanh toán phát sinh.

c) Kế toán tiêu thụ theo phương thức chuyển hàng chờ chấp nhận

Theo phương thức này, bên bán chuyển hàng cho bên mua theo địa điểm ghi trong hợp đồng, quyền sở hữu hàng hoá vẫn thuộc về bên bán.

Hàng hoá chỉ được xác định là tiêu thụ khi:

- Bên mua thanh toán (hoặc chấp nhận thanh toán),

- Chuyển quyền sở hữu hàng hoá cho bên mua.

Phương pháp hạch toán như sau:

- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá hay thực hiện lao vụ, dịch vụ với khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 157: Trị giá hàng gửi bán

Có TK 155: Trị giá thành phẩm xuất kho

Có TK 154: Số thành phẩm sản xuất gửi bán thẳng.

- Khi khách hàng chấp nhận thanh toán số sản phẩm, hàng hoá, v.v..., kế toán xác định doanh thu, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thu bằng tiền mặt, TGNH

Nợ TK 131: Số phải thu

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của hàng hoá bán ra

Có TK 511: Doanh thu chưa thuế thu được.

- Xác định giá vốn của hàng gửi bán được chấp nhận, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Trị giá vốn của hàng gửi bán.

- Số sản phẩm, hàng hoá gửi đi bị khách hàng từ chối, trả lại (chưa xác định là tiêu thụ), kế toán ghi:

Nợ TK 155 Có TK 157	Trị giá thành phẩm nhập kho.

- Các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại đối với số hàng được chấp nhận tiêu thụ hạch toán như tiêu thụ trực tiếp.

d) Kế toán tiêu thụ theo phương thức bán hàng đại lý

Hàng gửi đại lý là số hàng mà bên chủ hàng giao cho bên nhận đại lý, ký gửi để bán, bên đại lý hưởng thù lao theo hai cách: hưởng hoa hồng và hưởng chênh lệch giá.

Trong phần này, tác giả chỉ trình bày trường hợp bên nhận đại lý bán đúng giá và hưởng hoa hồng.

** Kế toán ở doanh nghiệp gửi hàng:*

- Khi xuất kho gửi đại lý, kế toán phản ánh giá vốn hàng chuyển giao cho cơ sở nhận hàng đại lý:

Nợ TK 157: Giá trị hàng gửi bán

Có TK 154: Giá trị thành phẩm sản xuất gửi bán thẳng

Có TK 155: Giá trị thành phẩm xuất kho gửi bán.

Khi hàng hoá giao cho các bên đại lý đã bán được:

- Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

+ Phản ánh trị giá vốn hàng đại lý, ký gửi đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Trị giá vốn của hàng đã tiêu thụ.

+ Phản ánh doanh thu và thuế GTGT (theo giá quy định) của hàng giao cho cơ sở bán hàng, đại lý, ký gửi đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Số phải thu

Nợ TK 111, 112: Số thu bằng tiền mặt, TGNH

Có TK 511: Doanh thu chưa thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của hàng đã tiêu thụ.

- Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

+ Phản ánh trị giá vốn hàng đại lý, ký gửi đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Trị giá vốn của hàng đã tiêu thụ.

+ Phản ánh doanh thu bán hàng theo tổng giá thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Số phải thu

Nợ TK 111, 112: Số thu bằng tiền mặt, TGNH

Có TK 511: Doanh thu bán hàng.

+ Phản ánh hoa hồng trả cho cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi:

Nợ TK 641: Hoa hồng đại lý chưa có thuế

Nợ TK 133 (1): Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 131: Ghi giảm số phải thu

Có TK 111, 112: Giảm số tiền mặt, TGNH.

+ Khi nhận tiền do cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Số tiền mặt nhận được

Nợ TK 112: Số TGNH nhận được

Có TK 131: Số đã thu.

** Kế toán ở doanh nghiệp nhận đại lý:*

- Khi nhận hàng đại lý, bán đúng giá hưởng hoa hồng, kế toán ghi:

Nợ TK 003 "Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược".

- Khi hàng hoá nhận bán đại lý đã bán được, kế toán phản ánh số tiền bán hàng đại lý phải trả cho bên giao hàng (theo tổng giá thanh toán), ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng TGNH

Nợ TK 131: Số phải thu

Có TK 331: Số phải trả.

- Định kỳ, phản ánh doanh thu hoa hồng bán hàng đại lý được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Số đã trả

Có TK 511: Doanh thu hoa hồng đại lý chưa có thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của hoa hồng đại lý.

- Khi trả tiền bán hàng đại lý cho bên giao hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Số đã trả

Có TK 111: Trả bằng tiền mặt

Có TK 112: Trả bằng TGNH

đ) Kế toán tiêu thụ theo phương thức bán trả chậm, trả góp

Theo phương thức này, hàng giao cho bên mua được xác định là đã tiêu thụ. Doanh thu bán hàng được tính theo giá bán tại thời điểm thu tiền một lần. nhưng khách hàng chỉ thanh toán một phần giá trị của hàng, phần còn lại trả dần trong thời gian sau và chịu một khoản lãi tương ứng với số tiền trả sau đó.

Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

- Khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá để bán, kế toán xác định giá vốn hàng tiêu thụ, chi phí tiêu thụ, xác định kết quả kinh doanh giống như tiêu thụ trực tiếp. Phần doanh thu được phản ánh như sau:

Nợ TK 111, 112: Số thanh toán lần đầu

Nợ TK 131: Số còn phải thu

Có TK 511: Theo giá bán trả ngay một lần chưa thuế

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT (tính theo giá trả ngay)

Có TK 338 (3387): Chênh lệch giữa giá bán trả chậm với giá bán trả ngay.

- Khi thu tiền các kỳ tiếp theo, căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 131	Số tiền mặt, TGNH thu được.

- Định kỳ, kế toán xác định và kết chuyển doanh thu chưa thực hiện sang TK 515 "Doanh thu hoạt động tài chính":

Nợ TK 3387 Có TK 515	Số doanh thu được kết chuyển.

+ Phản ánh doanh thu và thuế GTGT (theo giá quy định) của hàng giao cho cơ sở bán hàng, đại lý, ký gửi đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Số phải thu

Nợ TK 111, 112: Số thu bằng tiền mặt, TGNH

Có TK 511: Doanh thu chưa thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của hàng đã tiêu thụ.

- Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

+ Phản ánh trị giá vốn hàng đại lý, ký gửi đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Trị giá vốn của hàng đã tiêu thụ.

+ Phản ánh doanh thu bán hàng theo tổng giá thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Số phải thu

Nợ TK 111, 112: Số thu bằng tiền mặt, TGNH

Có TK 511: Doanh thu bán hàng.

+ Phản ánh hoa hồng trả cho cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi:

Nợ TK 641: Hoa hồng đại lý chưa có thuế

Nợ TK 133 (1): Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 131: Ghi giảm số phải thu

Có TK 111, 112: Giảm số tiền mặt, TGNH.

+ Khi nhận tiền do cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Số tiền mặt nhận được

Nợ TK 112: Số TGNH nhận được

Có TK 131: Số đã thu.

* *Kế toán ở doanh nghiệp nhận đại lý:*

- Khi nhận hàng đại lý, bán đúng giá hưởng hoa hồng, kế toán ghi:

Nợ TK 003 "Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược".

- Khi hàng hoá nhận bán đại lý đã bán được, kế toán phản ánh số tiền bán hàng đại lý phải trả cho bên giao hàng (theo tổng giá thanh toán), ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng TGNH

Nợ TK 131: Số phải thu

Có TK 331: Số phải trả.

Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

- Khi phản ánh doanh thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thanh toán lần đầu bằng tiền mặt, TGNH

Nợ TK 131: Số còn phải thu

Có TK 511: Tổng giá thanh toán theo số tiền trả ngay một lần

Có TK 338 (3387): Số chênh lệch giữa tổng số tiền bán theo giá trả chậm với tổng giá thanh toán gồm cả thuế GTGT theo số tiền trả một lần.

- Các bút toán thu tiền kỳ sau và kết chuyển doanh thu chưa thực hiện hạch toán như các trường hợp trên.

IV. KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

1. Khái niệm, nội dung chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

1.1. Chi phí bán hàng

Chi phí bán hàng là toàn bộ chi phí phát sinh trong quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ.

Theo quy định hiện hành, chi phí bán hàng của doanh nghiệp bao gồm:

- *Chi phí nhân viên bán hàng:* Là khoản tiền lương, phụ cấp phải trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên bảo quản, vận chuyển sản phẩm, v.v... và các khoản bảo hiểm, kinh phí công đoàn theo quy định.

- *Chi phí vật liệu bao bì:* Các chi phí về vật liệu, bao bì dùng để bao gói sản phẩm hàng hóa, chi phí vật liệu dùng cho bảo quản, bốc vác, nhiên liệu cho vận chuyển sản phẩm, hàng hoá tiêu thụ, v.v...

- *Chi phí dụng cụ đồ dùng:* Chi phí về công cụ, dụng cụ, đồ dùng đo lường, v.v... trong khâu tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ.

- *Chi phí khấu hao TSCĐ:* Chi phí khấu hao của các TSCĐ dùng trong khâu tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, v.v... như: nhà kho, cửa hàng, phương tiện bốc dỡ, v.v...

- *Chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá:* Các khoản chi phí bỏ ra để sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá trong thời gian quy định về bảo hành như tiền lương, vật liệu, v.v...

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài:* Các chi phí về dịch vụ mua ngoài phục vụ cho khâu tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ như: chi phí thuê ngoài sửa chữa TSCĐ, thuê kho, thuê bãi, thuê bốc vác, trả tiền hoa hồng cho đại lý bán hàng, v.v...

- *Chi phí bằng tiền khác:* Các chi phí bằng tiền khác phát sinh trong khâu tiêu thụ sản phẩm hàng hoá, dịch vụ ngoài các chi phí đã kể trên như chi phí tiếp khách ở bộ phận bán hàng, chi phí giới thiệu sản phẩm hàng hoá, chi phí hội nghị khách hàng, v.v...

1.2. Chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí có liên quan đến hoạt động quản lý doanh nghiệp, quản lý hành chính và quản lý điều hành chung toàn doanh nghiệp.

Theo quy định hiện hành, chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm:

- *Chi phí nhân viên quản lý doanh nghiệp:* Bao gồm tiền lương, phụ cấp lương trả cho ban giám đốc, nhân viên các phòng ban của doanh nghiệp và BHXH, BHYT, KPCĐ tính trên tiền lương nhân viên quản lý theo quy định.

- *Chi phí vật liệu quản lý:* Giá thực tế của các loại vật liệu, nhiên liệu xuất dùng cho hoạt động quản lý của ban giám đốc và các phòng ban nghiệp vụ của doanh nghiệp.

- *Chi phí đồ dùng văn phòng:* Chi phí về dụng cụ, đồ dùng văn phòng dùng cho công tác quản lý chung của doanh nghiệp.

- *Chi phí khấu hao TSCĐ:* Khấu hao của những TSCĐ dùng chung cho doanh nghiệp như văn phòng làm việc, kho tàng, vật kiến trúc, v.v...

- *Thuế, phí và lệ phí:* Các khoản thuế như tiền thuê đất, thuế môn bài, v.v... và các khoản phí, lệ phí khác.

- *Chi phí dự phòng:* Các khoản trích dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài:* Chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp, các khoản chi mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế, v.v... (không đủ tiêu chuẩn là TSCĐ) được tính theo phương pháp phân bổ dần vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

- *Chi phí bằng tiền khác:* Các khoản chi phí khác thuộc quản lý chung của doanh nghiệp ngoài các chi phí đã kể trên như: chi phí hội nghị, tiếp khách, công tác phí, tàu xe, v.v...

2. Tài khoản sử dụng

Kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp sử dụng TK 641, 642.

a) TK 641 "Chi phí bán hàng": phản ánh các khoản chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ. Nội dung phản ánh trên TK 641 như sau:

Bên Nợ:

Các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ trong kỳ.

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng.
- Kết chuyển chi phí bán hàng vào TK 911 để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

TK 641 không có số dư cuối kỳ và được chi tiết thành 7 TK cấp 2 sau:

TK 6411 - Chi phí nhân viên

TK 6412 - Chi phí vật liệu, bao bì

TK 6413 - Chi phí dụng cụ, đồ dùng

TK 6414 - Chi phí khấu hao TSCĐ

TK 6415 - Chi phí bảo hành

TK 6417 - Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 6418 - Chi phí bằng tiền khác.

b) TK 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp": phản ánh các chi phí quản lý chung của doanh nghiệp phát sinh trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK 642 như sau:

Bên Nợ:

- Tập hợp toàn bộ chi phí quản lý doanh nghiệp thực tế phát sinh trong kỳ.
- Số dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này lớn hơn số dự phòng đã lập kỳ trước chưa sử dụng hết).
- Dự phòng trợ cấp mất việc làm.

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp.
- Hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã lập kỳ trước chưa sử dụng hết).

- Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp vào TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 642 cuối kỳ không có số dư và được chi tiết thành 8 TK cấp 2:

TK 6421 - Chi phí nhân viên quản lý

TK 6422 - Chi phí vật liệu quản lý

TK 6423 - Chi phí đồ dùng văn phòng

TK 6424 - Chi phí khấu hao

TK 6425 - Thuế, phí và lệ phí

TK 6426 - Chi phí dự phòng

TK 6427 - Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 6428 - Chi phí bằng tiền khác.

3. Phương pháp hạch toán

- Tiền lương và phụ cấp phải trả cho nhân viên bộ phận tiêu thụ, quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 641, 642 Có TK 334	Số tiền lương phải trả.

- Trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương phát sinh trong kỳ tính vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 641, 642 Có TK 338 (3382, 3383, 3384)	Số BHXH, BHYT, KPCĐ phải trả.

- Giá trị xuất vật liệu dùng phục vụ cho bán hàng, quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 641, 642 Có TK 152	Giá trị vật liệu xuất kho.

- Chi phí về dụng cụ, đồ dùng phục vụ cho việc tiêu thụ và quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 641, 642 Có TK 153	Giá trị công cụ, dụng cụ xuất kho.

- Trích khấu hao TSCĐ của bộ phận bán hàng, quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi

Nợ TK 641, 642 Có TK 214	Số khấu hao TSCĐ.

- Giá trị dịch vụ mua ngoài và chi phí bằng tiền khác liên quan đến bán hàng, quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 641, 642: Chi phí phát sinh ở bộ phận bán hàng, quản lý doanh nghiệp

Nợ TK 133: Thuế GTGT của những chi phí phát sinh

Có TK 331: Số phải trả.

- Chi phí theo dự toán tính vào chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp kỳ này, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Chi phí bán hàng phát sinh

Có TK 142, 242: Số phân bổ vào chi phí

Có TK 335: Số chi phí phải trả tính vào chi phí.

- Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp (phế liệu thu hồi, v.v...), bút toán hạnh toán:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 138: Số phải thu

Có TK 641: Số ghi giảm chi phí.

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bán hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 641, 642	Số chi phí bán hàng kết chuyển.

Ngoài các phần hạch toán giống nhau trên, kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp còn có một số bút toán khác nhau như sau:

** Đối với chi phí bán hàng:*

Khi tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá có phát sinh chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, kế toán phải hạch toán như sau:

- Khi xác định số dự phòng phải trả về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 641 Có TK 352	Số dự phòng phải trả.

- Cuối kỳ kế toán sau, doanh nghiệp phải xác định số dự phòng phải trả về sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá:

+ Nếu số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết, kế toán ghi thêm phần chênh lệch tính vào chi phí:

Nợ TK 641 Có TK 352	Số dự phòng phải trả ghi thêm.

+ Nếu số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết, phần chênh lệch được hoàn nhập giảm chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 352 Có TK 641 (6415)	Số dự phòng phải trả được hoàn nhập.

- Khi phát sinh hoa hồng bán hàng bên giao đại lý phải trả cho bên nhận đại lý, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Số hoa hồng tính vào chi phí bán hàng

Nợ TK 133: Thuế GTGT của hoa hồng được hưởng

Có TK 131: Số phải thu.

** Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp:*

- Khi phát sinh thuế môn bài, tiền thuê đất, v.v... phải nộp nhà nước, kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 333	Số thuế môn bài tính vào chi phí bán hàng.

- Khi phát sinh các khoản chi phí dự phòng phải thu khó đòi tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ (nếu số chi phí dự phòng phải thu khó đòi thành lập năm nay lớn hơn số trích lập năm trước còn lại), kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 139	Số dự phòng phải thu khó đòi trích lập thêm.

- Phản ánh số hoàn nhập dự phòng (nếu số chi phí dự phòng phải thu khó đòi thành lập năm nay nhỏ hơn số trích lập năm trước còn lại), kế toán ghi:

Nợ TK 139 Có TK 642	Số dự phòng phải thu khó đòi được hoàn nhập.

- Nếu số nợ phải thu khó đòi thực sự xảy ra được phép xoá nợ:

+ Nếu đã lập dự phòng, kế toán ghi:

Nợ TK 139 Có TK 131, 138	Số được phép xoá nợ.

+ Nếu chưa lập dự phòng, kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 131, 138	Số được phép xoá nợ.

- Nếu thu được nợ khó đòi đã xoá nợ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 711	Số nợ khó đòi đã thu được.

- Khi trích lập quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm, kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 351	Số quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm được trích lập.

- Khi trích lập dự phòng phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 352	Số dự phòng phải trả được trích lập.

- Cuối kỳ kế toán, doanh nghiệp xác định số dự phòng phải trả cần lập:

+ Nếu số dự phòng phải trả cần lập cuối kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở cuối kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 642 Có TK 352	Số chênh lệch.

+ Nếu số dự phòng phải trả cần lập cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở cuối kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được hoàn nhập, kế toán ghi:

Nợ TK 352 Có TK 642	Số dự phòng phải trả được hoàn nhập.

V. KẾ TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG NỘI BỘ

1. Tài khoản sử dụng

Để phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ nội bộ, kế toán sử dụng **TK 512 "Doanh thu bán hàng nội bộ"** để phản ánh doanh thu của số sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ, sản phẩm tiêu thụ trong nội bộ doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 512 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá hàng bán bị trả lại, khoản giảm giá hàng bán đã chấp nhận trên khối lượng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã bán nội bộ kết chuyển cuối kỳ kế toán.

- Số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp của số sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã bán nội bộ.

- Số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp của số sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ nội bộ.

- Kết chuyển doanh thu bán hàng nội bộ thuần vào TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có:

Tổng số doanh thu bán hàng nội bộ của đơn vị thực hiện trong kỳ kế toán.

TK 512 cuối kỳ không có số dư và được chi tiết thành 3 TK cấp 2:

TK 5121 - Doanh thu bán hàng hoá: Phản ánh doanh thu của khối lượng hàng hóa đã được xác định là đã bán nội bộ trong kỳ kế toán.

TK 5122 - Doanh thu bán các thành phẩm: Phản ánh doanh thu của khối lượng sản phẩm cung cấp giữa các đơn vị trong cùng công ty hay tổng công ty.

TK 5123 - Doanh thu cung cấp dịch vụ: Phản ánh doanh thu của khối lượng dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị trong cùng công ty, tổng công ty.

TK 512 chỉ sử dụng cho các đơn vị có bán hàng nội bộ giữa các đơn vị trong một công ty hay một tổng công ty.

Không hạch toán vào tài khoản này các khoản doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá và cung cấp dịch vụ cho các đơn vị không trực thuộc công ty, tổng công ty; cho công ty mẹ, công ty con trong cùng tập đoàn.

Doanh thu bán hàng nội bộ là cơ sở để xác định kết quả kinh doanh nội bộ của công ty, tổng công ty và các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

TK 512 phải được hạch toán chi tiết cho từng khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ nội bộ.

2. Phương pháp hạch toán

- Đơn vị cấp trên cấp sản phẩm, hàng hoá cho đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc (đối với sản phẩm, hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ). Khi đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc bán được hàng, kế toán công ty, đơn vị cấp trên phản ánh doanh thu bán hàng nội bộ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 136: Giá bán nội bộ đã có thuế

Có TK 512: Giá bán nội bộ chưa có thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT của sản phẩm, hàng hoá.

Đồng thời phản ánh giá vốn của hàng bán nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Giá vốn của hàng bán nội bộ.

- Cuối kỳ, kết chuyển các khoản giảm trừ của hàng hoá tiêu thụ nội bộ sang TK 512, kế toán ghi:

Nợ TK 512: Số giảm trừ doanh thu

Có TK 531: Giá trị hàng trả lại

Có TK 532: Giảm giá hàng bán.

- Xác định thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 512 Có TK 333 (3332)	Số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp.

- Cuối kỳ, kết chuyển doanh thu bán hàng nội bộ sang TK 911, kế toán ghi:

Nợ TK 512 Có TK 911	Số doanh thu bán hàng nội bộ được kết chuyển.

- Khi trả lương cho người lao động bằng hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 334: Tổng giá thanh toán

Có TK 512: Giá bán chưa thuế

Có TK 333 (3331): Số thuế GTGT phải nộp.

- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá tiêu dùng nội bộ phục vụ cho sản xuất, kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 623: Chi phí thi công

Nợ TK 627: Chi phí quản lý phân xưởng

Nợ TK 641: Chi phí bán hàng

Nợ TK 642: Chi phí quản lý

Có TK 512: Chi phí sản phẩm

Có TK 333 (3331): Số thuế GTGT phải nộp.

- Nếu quảng cáo, khuyến mại phục vụ cho sản xuất, kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Chi phí bán hàng

Có TK 512: Chi phí sản phẩm

Có TK 333 (3331): Số thuế GTGT phải nộp.

- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá để biếu tặng cho tổ chức, cá nhân bên ngoài từ quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Tổng giá thanh toán

Có TK 512: Giá bán chưa thuế

Có TK 333 (3331): Số thuế phải nộp.

VI. KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

1. Nội dung

Kết quả hoạt động kinh doanh là kết quả cuối cùng của hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư tài chính và hoạt động khác trong một thời kỳ nhất định. Biểu hiện của kết quả kinh doanh là số lãi (hay số lỗ).

Nội dung cách xác định kết quả của từng loại hoạt động như sau:

- Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh là số chênh lệch giữa doanh thu bán hàng thuần (doanh thu thuần) với giá vốn hàng đã bán (của sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ, v.v...) chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Kết quả hoạt động tài chính là số chênh lệch giữa doanh thu của hoạt động tài chính với chi phí hoạt động tài chính

- Kết quả khác là số chênh lệch giữa số thu khác và chi phí khác.

Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư tài chính và hoạt động khác được xác định bằng công thức:

Tổng lợi nhuận trước thuế	=	Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	+	Lợi nhuận khác

Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh được tính như sau:

Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	=	Lợi nhuận gộp từ bán hàng và cung cấp dịch vụ	+	Doanh thu hoạt động tài chính	-	Chi phí tài chính	-	Chi phí bán hàng	-	Chi phí quản lý doanh nghiệp

Trong đó lợi nhuận gộp từ bán hàng và cung cấp dịch vụ được xác định bằng doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ trừ đi giá vốn của hàng hoá và dịch vụ.

Doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ được xác định bằng doanh thu bán hàng thực tế trừ các khoản giảm doanh thu.

2. Tài khoản sử dụng

Kế toán xác định kết quả kinh doanh sử dụng **TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh"** để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh và các hoạt động khác của doanh nghiệp trong một kỳ hạch toán. Nội dung phản ánh trên TK 911 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, bất động sản đầu tư và dịch vụ đã tiêu thụ.

- Chi phí hoạt động tài chính, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và chi phí khác.

- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Kết chuyển số lãi trước thuế trong kỳ.

Bên Có:

- Doanh thu thuần của sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, bất động sản đầu tư và dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ.

- Doanh thu hoạt động tài chính và các khoản thu nhập khác.

- Các khoản ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Thực lỗ về hoạt động kinh doanh trong kỳ.

TK 911 không có số dư cuối kỳ.

3. Phương pháp hạch toán

Kế toán quá trình xác định kết quả kinh doanh được hạch toán theo trình tự sau: cuối kỳ, kế toán ghi:

- Kết chuyển giá vốn hàng đã bán trong kỳ:

Nợ TK 911 Có TK 632	Giá vốn kết chuyển.

- Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần trong kỳ:

Nợ TK 511, 512 Có TK 911	Kết chuyển doanh thu thuần.

- Kết chuyển chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp:

Nợ TK 911 Có TK 641, 642	Kết chuyển chi phí bán hàng, CPQLDN.

- Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính và các khoản thu nhập khác trong kỳ:

Nợ TK 711, 515 Có TK 911	Kết chuyển số thu.

- Kết chuyển chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp còn lại của kỳ trước (đang chờ kết chuyển) để xác định kết quả kỳ này:

Nợ TK 911 Có TK 142 (1422)	Số kết chuyển.

- Kết chuyển chi phí hoạt động tài chính và các khoản chi phí khác trong kỳ:

Nợ TK 911 Có TK 635, 811	Số chi phí được kết chuyển.

- Kết chuyển số lãi của hoạt động kinh doanh:

Nợ TK 911 Có TK 421	Số lãi đạt được trong kỳ.

Nếu kết quả kinh doanh là lỗ, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 911	Số lỗ trong kỳ.

VII. SỔ KẾ TOÁN CHI TIẾT

Kế toán tiêu thụ và xác định kết quả sử dụng các sổ kế toán chi tiết sau:

- Sổ chi tiết bán hàng.
- Sổ chi tiết thanh toán với người mua.
- Bảng tổng hợp chi tiết bán hàng, bảng tổng hợp thanh toán với người mua.

Chương VII
HẠNH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH VÀ HOẠT ĐỘNG KHÁC

Đầu tư tài chính là một dạng hoạt động về vốn ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm tạo ra một khoản thu cho doanh nghiệp

I. HẠCH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH NGẮN HẠN

Đầu tư tài chính ngắn hạn là hoạt động đầu tư vốn có thời hạn thu hồi vốn dưới 1 năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Đầu tư tài chính ngắn hạn bao gồm: đầu tư chứng khoán ngắn hạn, góp vốn liên doanh ngắn hạn và đầu tư ngắn hạn khác

1. Kế toán đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Chứng khoán ngắn hạn là loại chứng khoán đầu tư trong thời hạn tối đa trong thời gian 1 năm. Chứng khoán ngắn hạn bao gồm: cổ phiếu và trái phiếu.

Khi hạch toán chứng khoán ngắn hạn cần phải tuân theo một số quy định sau:

- Chứng khoán ngắn hạn phải được ghi sổ kế toán theo giá thực tế mua chứng khoán (giá gốc) bao gồm: giá mua cộng các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, cung cấp thông tin, thuế, lệ phí và phí ngân hàng...

- Chứng khoán đầu tư ngắn hạn có thể bao gồm cả những chứng khoán dài hạn được mua vào để bán mà có thể thu hồi vốn trong thời hạn không quá một năm.

- Cuối niên độ kế toán, nếu giá thị trường của chứng khoán đầu tư ngắn hạn bị giảm xuống thấp hơn giá gốc, kế toán được lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn.

- Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi từng loại chứng khoán đầu tư ngắn hạn mà đơn vị đang nắm giữ (theo từng loại cổ phiếu, trái phiếu, chứng khoán có giá trị khác, theo từng loại đối tượng đầu tư, theo từng loại mệnh giá và giá mua thực tế, v.v...).

Kế toán đầu tư chứng khoán ngắn hạn sử dụng **TK 121 "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn"** để phản ánh tình hình mua, bán và thanh toán chứng khoán (cổ phiếu, trái phiếu, tín phiếu, v.v...) có thời hạn thu hồi không quá một năm hoặc mua vào, bán ra chứng khoán để kiếm lời. Nội dung phản ánh trên TK 121 như sau:

Bên Nợ: Trị giá thực tế chứng khoán đầu tư ngắn hạn mua vào.

Bên Có: Trị giá thực tế chứng khoán đầu tư ngắn hạn bán ra, đáo hạn hoặc được thanh toán

Dư Nợ: Trị giá thực tế chứng khoán đầu tư ngắn hạn do doanh nghiệp đang nắm giữ

TK 121 có 2 TK cấp 2:

TK 1211- Cổ phiếu: Phản ánh tình hình mua, bán cổ phiếu với mục đích nắm giữ để bán kiếm lời.

TK 1212: Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu: Phản ánh tình hình mua bán và thanh toán các loại trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu.

Trình tự hạnh toán đầu tư chứng khoán ngắn hạn như sau:

(1) Khi mua chứng khoán đầu tư ngắn hạn, căn cứ vào chi phí thực tế mua (giá mua cộng chi phí môi giới, giao dịch, chi phí thông tin, lệ phí, phi ngân hàng, v.v...), kế toán ghi:

Nợ TK 121 Có TK 111, 112, 331, 141, 144	Chi phí thực tế mua chứng khoán.

(2) Định kỳ nhận được lãi đầu tư chứng khoán ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 121: Nếu đầu tư trực tiếp chứng khoán

Nợ TK 138: Nhận được thông báo phân phối lãi

Nợ TK 111, 112: Nếu nhận được tiền

Có TK 515: Tổng số tiền lãi thu được.

(3) Khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư ngắn hạn, căn cứ vào giá bán chứng khoán:

- Trường hợp có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Tổng số tiền thu được

Có TK 121: Giá vốn (gốc) chứng khoán

Có TK 515: Chênh lệch giữa giá bán và giá gốc.

- Trường hợp bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Tổng số tiền thu được

Nợ TK 635: Chênh lệch giữa giá bán nhỏ hơn giá vốn

Có TK 121: Giá vốn của chứng khoán.

- Chi phí về bán chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635	Chi phí phát sinh bán chứng khoán.
Có TK 111, 112	

- Thu hồi hoặc thanh toán chứng khoán đầu tư ngắn hạn đã đáo hạn

Nợ TK 111, 112, 131: Tổng giá thanh toán

Có TK 121: Giá gốc

Có TK 515: Lãi chứng khoán.

2. Kế toán đầu tư ngắn hạn khác

Đầu tư ngắn hạn khác là các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn ngoài đầu tư chứng khoán ngắn hạn có thời hạn thu hồi vốn dưới một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh. Kế toán đầu tư ngắn hạn khác cần tuân theo một số quy định sau:

- Khi hạch toán các khoản đầu tư ngắn hạn khác cần chú ý trong trường hợp đầu tư bằng tiền hoặc hiện vật (TSCĐ, nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá, v.v...) giá trị các khoản đầu tư được tính bằng giá thoả thuận của các bên tham gia đầu tư đối với các tài sản đưa đi đầu tư. Phần chênh lệch (nếu có) giữa giá trị ghi sổ kế toán của đơn vị với giá trị tài sản được đánh giá lại phản ánh vào bên Nợ TK 811 hoặc bên Có TK 711.

- Khi hạch toán các khoản đầu tư ngắn hạn khác, kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản đầu tư, từng hợp đồng cho vay.

Kế toán đầu tư ngắn hạn khác sử dụng **TK 128 "Đầu tư ngắn hạn khác"** để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm cả các khoản cho vay mà thời hạn thu hồi không quá một năm. Nội dung phản ánh trên TK 128 như sau:

Bên Nợ: Phản ánh các khoản đầu tư ngắn hạn khác tăng.

Bên Có: Phản ánh giá trị các khoản đầu tư ngắn hạn khác giảm.

Dư Nợ: Giá trị các khoản đầu tư ngắn hạn khác hiện còn.

TK 128 có 2 TK cấp 2:

TK 1281 - Tiền gửi có kỳ hạn: Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của tiền gửi có kỳ hạn.

TK 1288 - Đầu tư ngắn hạn khác: Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của các TK đầu tư ngắn hạn khác.

Trình tự hạch toán đầu tư chứng khoán ngắn hạn khác như sau:

(1) Khi dùng vốn bằng tiền để đầu tư ngắn hạn, ghi:

Nợ TK 128	
Có TK 111, 112	Số tiền mua chứng khoán ngắn hạn.

(2) Doanh nghiệp đưa đi đầu tư bằng vật tư, sản phẩm, hàng hoá và thời gian nắm giữ các khoản đầu tư đó dưới 1 năm:

- Nếu giá trị vật tư, sản phẩm, hàng hoá đưa đi đầu tư được đánh giá lại cao hơn giá trị ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ TK 128 (1288): Giá trị được đánh giá lại khi đầu tư

Có TK 152, 155, 156: Giá ghi sổ của tài sản đầu tư

Có TK 711: Chênh lệch giữa giá trị tài sản đánh giá lại lớn hơn giá ghi sổ.

- Nếu giá trị vật tư, sản phẩm, hàng hoá đưa đi đầu tư được đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ TK 128: Giá trị được đánh giá lại khi đầu tư

Nợ TK 811: Chênh lệch giữa giá trị tài sản đánh giá lại nhỏ hơn giá ghi sổ

Có TK 152, 155, 156: Giá ghi sổ của tài sản đầu tư.

(3) Khi thu hồi các khoản đầu tư ngắn hạn khác, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 156, 211: Số thu hồi được

Nợ TK 635: Số lỗ (nếu thu hồi bị lỗ)

Có TK 128: Giá vốn đã đầu tư

Có TK 515: Số lãi (nếu thu hồi có lãi).

II. HẠCH TOÁN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH DÀI HẠN

Đầu tư tài chính dài hạn là hoạt động đầu tư vốn có thời hạn thu hồi vốn trên 1 năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Đầu tư tài chính dài hạn bao gồm: đầu tư bất động sản, đầu tư vào công ty con, vốn góp liên doanh, đầu tư vào công ty khác và các khoản đầu tư khác.

1. Kế toán bất động sản đầu tư

Bất động sản đầu tư là bất động sản gồm quyền sử dụng đất, nhà hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục

đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ sản xuất kinh doanh thông thường.

Kế toán bất động sản đầu tư cần phải tôn trọng một số quy định sau:

- Một bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thoả mãn đồng thời hai điều kiện sau:

+ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

+ Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy

- Bất động sản đầu tư được ghi nhận theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó.

- Các chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

- Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao bất động sản đầu tư. Khấu hao bất động sản đầu tư được ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và phương pháp khấu hao của bất động sản đầu tư.

- Đối với những bất động sản đầu tư được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị bất động sản, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp bất động sản đầu tư được tập hợp trên TK 241 khi quá trình hoàn thành thì được kết chuyển vào TK bất động sản đầu tư.

- Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư hoặc từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng.

Ghi giảm bất động sản đầu tư trong các trường hợp:

- Chuyển mục đích sử dụng từ bất động sản đầu tư sang hàng tồn kho hoặc bất động sản sở hữu sử dụng.

- Bán bất động sản đầu tư.

- Thanh lý bất động sản đầu tư.

- Hết thời hạn thuê tài chính trả lại bất động sản đầu tư cho người thuê.

Bất động sản đầu tư được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi bất động sản đầu tư.

Kế toán bất động sản đầu tư sử dụng **TK 217 "Bất động sản đầu tư"** để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư của doanh nghiệp theo nguyên giá. Nội dung phản ánh trên TK 271 như sau:

Bên Nợ: Nguyên giá bất động sản đầu tư trong kỳ.

Bên Có: Nguyên giá bất động sản đầu tư giảm trong kỳ.

Dư Nợ: Nguyên giá bất động sản đầu tư hiện có.

Trình tự hạch toán bất động sản đầu tư như sau:

(1) Kế toán mua bất động sản đầu tư theo phương thức trả tiền ngay:

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 217: Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 111, 112, 331: Giá thanh toán.

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 217: Có TK 111, 112, 331	Ghi theo giá thanh toán.

(2) Trường hợp doanh nghiệp mua theo phương thức trả chậm:

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 217: Giá mua trả tiền ngay chưa có thuế GTGT

Nợ TK 242: Phần lãi trả chậm

Nợ TK 133: Thuế GTGT khấu trừ

Có TK 331: Tổng số tiền phải trả cho người bán.

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 217: Theo giá mua trả tiền ngay đã có thuế GTGT

Nợ TK 242: Phần lãi trả chậm

Có TK 331: Tổng số tiền phải trả cho người bán.

- Định kỳ phân bổ số lãi trả chậm, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 242	Số lãi trả chậm được phân bổ.

- Khi thanh toán cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Số tiền thanh toán

Có TK 515: Chiết khấu được hưởng, thanh toán trước hạn

Có TK 111, 112, v.v... : Tổng số tiền thanh toán.

(3) Trường hợp bất động sản đầu tư hình thành do XDCB hoàn thành bàn giao:

- Khi phát sinh chi phí xây dựng đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 241 Có TK 111, 112, v.v...	Chi phí xây dựng phát sinh.

- Khi giai đoạn đầu tư XDCB hoàn thành bàn giao chuyển thành bất động sản đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 217 Có TK 241	Giá trị công trình đầu tư xây dựng.

(4) Khi chuyển đổi TSCĐ thành BĐS đầu tư:

- Phản ánh nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 217: Chuyển nguyên giá bất động sản đầu tư

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ được chuyển đổi.

- Kết chuyển số đã hao mòn, kế toán ghi:

Nợ TK 214 (2141), 214 (2143) Có TK 214 (2147)	Chuyển giá trị hao mòn.

(5) Khi chuyển hàng tồn kho thành BĐS đầu tư:

Nợ TK 217: Hàng tồn kho chuyển thành TSCĐ

Có TK 156: Chuyển giá trị hàng tồn kho.

(6) Khi đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê đó thoả mãn tiêu chuẩn là BĐS đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 217 Có TK 111, 112, 315, 342	Phản ánh giá trị TSCĐ thuê.

(7) Trường hợp phát sinh chi phí sau khi ghi nhận bất động sản đầu tư:

- Kế toán thuế GTGT khấu trừ, ghi:

Nợ TK 241: Chi phí phát sinh

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 152, 331: Các chi phí phát sinh.

- Kế toán thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 241 Có TK 111, 112, 152, 331	Chi phí phát sinh sau khi ghi nhận.

- Khi kết thúc các khoản chi phí đầu tư, ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 217 Có TK 241	Tổng chi phí đã đầu tư.

(8) Khi hết thời hạn thuê tài sản tài chính:

- Nếu trả lại bất động sản đầu tư thuê tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 214 (2147): Giá trị đã hao mòn của bất động sản đầu tư

Nợ TK 632: Giá trị còn lại của BĐS đầu tư

Có TK 217: Nguyên giá BĐS đầu tư.

- Nếu mua lại BĐS đầu tư để tiếp tục đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 217 Có TK 111, 112	Số tiền chi ra để mua bất động sản đầu tư.

- Nếu mua lại BĐS thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để sử dụng cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Giá trị ghi tăng nguyên giá TSCĐ

Có TK 217: Giá trị bất động sản đầu tư

Có TK 111, 112: Số tiền bỏ thêm ra để mua TSCĐ.

- Đồng thời kết chuyển số hao mòn luỹ kế, kế toán ghi:

Nợ TK 214 (2147) Có TK 214 (2141), 214 (2143)	Số hao mòn đã trích của bất động sản đầu tư.

(9) Khi bán, thanh lý BĐS đầu tư:

- Phản ánh doanh thu nếu doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Tổng số tiền thu được

Có TK 511: Số tiền thu chưa có thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Số thuế GTGT phải nộp.

- Phản ánh doanh thu nếu doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131 Có TK 511	Tổng số tiền thu được.

- Đồng thời ghi giảm giá trị BĐS đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 214: Giá trị đã hao mòn của bất động sản đầu tư

Nợ TK 632: Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư

Có TK 217: Nguyên giá của bất động sản đầu tư.

(10) Trường hợp BĐS đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu có quyết định sửa chữa, cải tạo, nâng cấp để bán:

- Khi có quyết định sửa chữa, cải tạo, nâng cấp BĐS đầu tư để bán, kế toán tiến hành kết chuyển giá trị còn lại của BĐS đầu tư, ghi:

Nợ TK 156 (1567): Giá trị còn lại của BĐS đầu tư

Nợ TK 214: Số hao mòn luỹ kế

Có TK 217: Nguyên giá BĐS đầu tư.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, ghi:

Nợ TK 154: Chi phí phát sinh chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 111, 112, 152, v.v... Tổng chi phí phát sinh.

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1567) Có TK 154	Phản ánh chi phí cải tạo nâng cấp.

(11) Trường hợp chuyển BĐS đầu tư thành BĐS chủ sở hữu sử dụng:

- Chuyển nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Chuyển ghi tăng nguyên giá TSCĐ

Có TK 217: Chuyển ghi giảm nguyên giá TSCĐ.

- Chuyển giá trị hao mòn, kế toán ghi:

Nợ TK 214 (2147): Chuyển giá trị hao mòn của bất động sản đầu tư

Có TK 2141, 2143: Ghi tăng giá trị hao mòn của TSCĐ.

2. Kế toán đầu tư vào công ty con

Công ty con là doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của doanh nghiệp khác - được gọi là công ty mẹ. Khoản đầu tư vào công ty con bao gồm:

- Đầu tư cổ phiếu: công ty mẹ có thể đầu tư vào công ty con cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu ưu đãi. Công ty mẹ là chủ sở hữu cổ phiếu phổ thông tại công ty con có quyền biểu quyết các vấn đề hoạt động của công ty con như: phương án kinh doanh, phân chia lợi nhuận, v.v...

- Đầu tư vốn dưới hình thức góp vốn bằng tiền, tài sản khác vào công ty con hoạt động theo loại hình công ty nhà nước, công ty TNHH một thành viên, công ty cổ phần nhà nước và các loại hình doanh nghiệp khác.

Kế toán các khoản đầu tư vào cống ty con cần phải tôn trọng một số quy định sau:

- Chỉ hạch toán các khoản đầu tư vào công ty con khi doanh nghiệp nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết và có quyền chi phối các chính sách tài chính, hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó.

+ Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

+ Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

- Vốn đầu tư vào công ty con phải được phản ánh theo giá gốc, bao gồm: giá mua cộng các chi phí thu mua (nếu có).

- Kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hợp nhất kinh doanh của doanh nghiệp được xác định là bên mua trong trường hợp hợp nhất kinh doanh dẫn đến quan hệ công ty mẹ - con được thực hiện theo Thông tư hướng dẫn kế toán thực hiện Chuẩn mực kế toán số 11 "Hợp nhất kinh doanh".

- Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty con theo mệnh giá, giá thực tế mua cổ phiếu, chi phí thực tế đầu tư vào các công ty con, v.v...

- Phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản thu nhập từ công ty con (lãi cổ phiếu, lãi kinh doanh) của năm tài chính vào báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ. Cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty con được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hàng năm của công ty mẹ.

Kế toán đầu tư vào công ty con sử dụng **TK 221 "Đầu tư vào công ty con"** để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm khoản đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con. Nội dung phản ánh trên TK 221 như sau:

Bên Nợ: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con tăng.

Bên Có: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con giảm.

Dư Nợ: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con hiện có của công ty mẹ.

Trình tự hạch toán đầu tư vào công ty con như sau:

(1) Khi công ty mẹ mua cổ phiếu hoặc đầu tư vào công ty con bằng tiền theo cam kết góp vốn đầu tư hoặc mua khoản đầu tư tại công ty con, căn cứ vào khoản tiền thực tế đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 Có TK 111, 112, 341	Số tiền công ty mẹ đầu tư vào công ty con.

(2) Nếu có chi phí phát sinh về thông tin, môi giới, giao dịch mua, bán trong quá trình mua cổ phiếu hoặc thực hiện đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 Có TK 111, 112, v.v...	Chi phí phát sinh khi đầu tư vào công ty con.

(3) Trường hợp chuyển các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công cụ tài chính thành khoản đầu tư vào công ty con khi đầu tư bổ sung để trở thành có quyền kiểm soát, ghi:

Nợ TK 221: Chuyển thành đầu tư vào công ty con

Có TK 222: Chuyển từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Có TK 223: Chuyển từ đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 228: Chuyển từ các khoản đầu tư dài hạn

Có TK 121: Chuyển từ đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Có TK 111, 112: Số tiền bổ sung để mua.

(4) Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc nhận được tiền về các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ các công ty con, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138: Nhận được số tiền lãi

Nợ TK 221: Nếu lấy tiền lãi tiếp tục đầu tư

Có TK 515: Tổng số lãi.

(5) Khi rút vốn đầu tư làm cho quyền kiểm soát của công ty trong công ty được đầu tư giảm xuống dưới 50% (thành đầu tư vào công ty liên kết, cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hoặc đầu tư khác):

- Trường hợp có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền doanh nghiệp nhận được về

Nợ TK 222, 223, 228: Vốn đầu tư còn lại

Có TK 221: Số tiền đã đầu tư vào công ty con

Có TK 515: Số tiền lãi khi chuyển đổi.

- Trường hợp bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền doanh nghiệp nhận được về

Nợ TK 222, 223, 228: Vốn đầu tư còn lại

Nợ TK 635: Số tiền lỗ khi chuyển đổi

Có TK 221 Số tiền đã đầu tư vào công ty con.

(6) Khi thu hồi thanh lý, nhượng bán các khoản vốn đầu tư vào công ty con:

- Nếu lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Số tiền thu được

Nợ TK 635: Số lỗ khi bán, thanh lý

Có TK 221: Số đã đầu tư vào công ty con.

- Nếu lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Số tiền thu được

Có TK 221: Số đã đầu tư vào công ty con

Có TK 515: Số lãi khi bán, thanh lý.

(7) Trường hợp hợp nhất kinh doanh ở bên mua dẫn đến quan hệ công ty mẹ - con:

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được doanh nghiệp thanh toán, ghi:

Nợ TK 221 Có TK 111, 112, 121..	Số tiền thanh toán đầu tư vào công ty con.

- Nếu việc mua bán khi hợp nhất được thực hiện bằng cách phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221: Giá trị hợp lý khi phát hành cổ phiếu

Có TK 411: Mệnh giá cổ phiếu

Có TK 411: Chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu.

- Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221: Giá trị hợp lý khi phát hành cổ phiếu

Nợ TK 411: Chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu

Có TK 411: Mệnh giá cổ phiếu.

- Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 411 Có TK 111, 112	Số tiền phát sinh khi phát hành cổ phiếu.

3. Kế toán đầu tư liên doanh dài hạn

Liên doanh là thoả thuận bằng hợp đồng của hai bên 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. Có 3 hình thức liên doanh chủ yếu sau:

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh hoạt động kinh doanh được đồng kiểm soát (hay còn gọi là hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát).

- Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức liên doanh tài sản được đồng kiểm soát (hay còn gọi là tài sản đồng kiểm soát).

- Hợp đồng liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh được đồng kiểm soát (hay còn gọi là cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

Khi hạch toán đầu tư liên doanh cần tôn trọng một số quy định sau:

- Khoản đầu tư góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được hạch toán vào tài khoản vốn góp liên doanh khi nhà đầu tư có quyền đồng kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị nhận đầu tư. Khi các nhà đầu tư không còn quyền đồng kiểm soát thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

- Tài khoản vốn góp liên doanh chỉ sử dụng đối với các doanh nghiệp có hoạt động đầu tư góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát mà không phản ánh khoản đầu tư góp vốn vào cơ sở kinh doanh dưới hình thức: hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát và tài sản đồng kiểm soát.

- Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phản ánh trên tài khoản này phải là giá trị vốn góp được các bên tham gia liên doanh thống nhất đánh giá và chấp thuận trong biên bản góp vốn.

- Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi các khoản vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo từng đối tác, từng lần góp và từng khoản vốn đã thu hồi, chuyển nhượng.

- Trường hợp liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát thì các bên liên doanh có nghĩa vụ và quyền lợi theo thoả thuận trong hợp đồng. Hoạt động của hợp đồng liên doanh được các bên góp vốn thực hiện cùng với các hoạt động kinh doanh thông thường khác của từng bên. Đối với các khoản chi phí phát sinh riêng cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát do mỗi bên liên doanh bỏ ra thì bên đó phải gánh chịu. Đối với các khoản chi phí chung (nếu có) thì căn cứ vào các thoả thuận trong hợp đồng để phân chia cho các bên góp vốn.

Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát được quy định như sau:

- Tài sản đồng kiểm soát là tài sản được góp hoặc do các bên tham gia liên doanh mua, được sử dụng cho mục đích của liên doanh và mang lại lợi ích cho các bên tham gia liên doanh theo quy định của hợp đồng liên doanh.

- Mỗi bên tham gia liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thoả thuận trong hợp đồng.

- Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính của mình những nội dung sau đây: -

+ Phần vốn góp vào tài sản đồng kiểm soát được phân loại theo tính chất của tài sản.

+ Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên tham gia góp vốn liên doanh

+ Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên tham gia liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh.

+ Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh .

+ Các khoản chi phí phát sinh liên doanh đến việc góp vốn liên doanh.

- Trường hợp phát sinh các chi phí, doanh thu chung mà các bên tham gia hợp đồng phải gánh chịu hoặc được hưởng thì các bên tham gia liên doanh phải thực hiện các quy định về kế toán như đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

Kế toán đầu tư liên doanh dài hạn sử dụng **TK 222 Vốn góp liên doanh**" để phản ánh toàn bộ vốn góp liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát và tình hình thu hồi lại vốn góp liên doanh khi kết thúc hợp đồng liên doanh. Nội dung phản ánh trên TK 222 như sau:

Bên Nợ: Số vốn góp liên doanh đã góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng.

Bên Có: Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát giảm do đã thu hồi, chuyển nhượng, do không còn quyền đồng kiểm soát.

Dư Nợ: Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hiện còn cuối kỳ.

Trình tự hạch toán đầu tư liên doanh như sau:

a) Trường hợp hoạt động góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

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

Nợ TK 222 Có TK 111, 112, v.v...	Số tiền góp vốn liên doanh vào cơ sở liên doanh.

(2) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hoá thì các bên liên doanh phải thống nhất đánh giá giá trị vật tư, hàng hoá góp vốn:

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

Nợ TK 222: Giá trị vốn góp được ghi nhận

Nợ TK 811: Số chênh lệch giữa giá ghi sổ lớn hơn giá đánh lại

Có TK 152, 153, 155, 156, v.v... : Giá ghi sổ.

- Trường hợp đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi trên sổ kế toán của vật tư, hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 222: Giá trị vốn góp được ghi nhận

Có TK 152, 153, v.v... : Giá trị ghi sổ

Có TK 711: Chênh lệch vốn góp lớn hơn giá trị ghi sổ của tài sản.

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

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

Nợ TK 222: Giá trị vốn góp được ghi nhận

Nợ TK 214: Giá trị đã hao mòn

Nợ TK 811: Chênh lệch giá trị còn lại của TSCĐ lớn hơn giá trị vốn góp

Có TK 211, 213: Nguyên giá TSCĐ.

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

Nợ TK 222: Giá trị vốn góp được ghi nhận

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn của TSCĐ

Có TK 711: Chênh lệch giá trị vốn góp lớn hơn GTCL của TSCĐ

Có TK 211, 213: Phản ánh theo nguyên giá.

Khi góp vốn, nếu giá trị vốn góp được đánh giá quá cao so với giá trị ghi sổ của tài sản, kế toán phản ánh giá trị chênh lệch vào bên Có TK 3387 sau đó phân bổ phần giá trị chênh lệch này khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát đã bán số vật tư, hàng hoá đó cho bên độc lập thứ 3 hoặc căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ để phân bổ theo bút toán:

Nợ TK 3387 Có TK 711	Giá trị chênh lệch được phân bổ.

(4) Khi bên góp vốn liên doanh được chia lợi nhuận nhưng sử dụng số lợi nhuận được chia để góp thêm vốn vào liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 222: Bổ sung số vốn góp liên doanh

Có TK 515: Số lãi thu được từ hoạt động liên doanh.

(5) Các khoản chi phí liên quan đến hoạt động góp vốn liên doanh phát sinh trong kỳ như lãi tiền vay để góp vốn, các chi phí khác, ghi:

Nợ TK 635: Chi phí phát sinh chưa có thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 111, 112, 152: Tổng chi phí.

(6) Các khoản lợi nhận từ hoạt động vốn góp liên doanh phát sinh trong kỳ:

- Khi nhận được thông báo số lợi nhuận được chia, kế toán ghi:

Nợ TK 138 Có TK 515	Tổng số lợi nhuận được chia phải thu hồi.

- Khi nhận được tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 138	Nhận được số tiền đã phân phối.

(7) Thu hồi vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi kết thúc hợp đồng liên doanh hoặc cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chấm dứt hợp đồng lao động:

- Khi thu hồi vốn góp liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, v.v... Có TK 222	Số tiền vốn góp thu được.

- Số vốn không thu hồi được do liên doanh làm ăn thua lỗ được coi là thiệt hại được tính vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 222	Số vốn góp không thu hồi được.

- Giá trị thu hồi lớn hơn so với số vốn đã góp, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, v.v Có TK 515	Số thu hồi lớn hơn số vốn góp.

(8) Trường hợp chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

- Trường hợp doanh nghiệp chuyển nhượng quyền sở hữu vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị hợp lý của tài sản nhận về do bên nhận chuyển nhượng thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, v.v... : Số tiền nhận về

Nợ TK 635: Chênh lệch giá nhận về thấp hơn giá vốn góp

Có TK 222: Số vốn đã góp

Có TK 515: Chênh lệch giá nhận về cao hơn giá vốn góp.

- Trường hợp bên Việt Nam được Nhà nước giao đất để tham gian liên doanh, khi chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát cho bên nước ngoài và trả lại quyền sử dụng đất cho Nhà nước, kế toán ghi:

Nợ TK 411 Có TK 222	Phản ánh giá trị quyền sử dụng đất trả lại.

- Nếu bên đối tác thanh toán cho bên Việt Nam một khoản tiền như là một khoản đền bù cho việc chuyển nhượng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 515.

(9) Đối với doanh nghiệp nhận chuyển nhượng vốn góp, nếu đang là đối tác tham gia góp vốn liên doanh thì sau khi tăng thêm quyền sở hữu vốn góp, phải xác định khoản đầu tư này là khoản đầu tư vào công ty con hay công ty liên kết, kế toán ghi:

Nợ TK 221: Khoản đầu tư chuyển thành đầu tư vào công ty con

Nợ TK 223: Khoản đầu tư chuyển thành đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112: Số tiền thanh toán

Có TK 222: Số vốn góp liên doanh chuyển nhượng.

(10) Đối với đơn vị nhận chuyển nhượng, nếu mới tham gia vào liên doanh để trở thành bên góp vốn thì ghi nhận khoản vốn góp liên doanh trên cơ sở giá gốc, kế toán ghi:

Nợ TK 222 Có TK 111, 112	Số tiền góp vào liên doanh.

b) Trường hợp hoạt động liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

(1) Tập hợp chi phí phát sinh tại mỗi liên doanh (được ghi chi tiết theo từng hợp đồng), kế toán ghi:

Nợ TK 621, 622, 627, 641, 642: Số chi phí phát sinh

Nợ TK 133: Số thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: Tổng số tiền thanh toán.

(2) Cuối kỳ kết chuyển chi phí (được ghi chi tiết theo từng hợp đồng), kế toán ghi:

Nợ TK 154: Có TK 621, 622, 627:	Tổng chi phí được kết chuyển.

(3) Nếu chi phí phát sinh chung của liên doanh phải phân bổ cho các bên góp vốn, sau khi căn cứ vào bảng phân bổ được các bên tham gia liên doanh chấp nhận, căn cứ vào chi phí được phân bổ cho các bên góp vốn liên doanh khác, kế toán ghi:

Nợ TK 138: Chi phí được tính để thu của các đối tác

Có TK 133: Giảm trừ số thuế GTGT đầu vào

Có TK 621, 622, 627, v.v... : Số chi phí phân bổ phải thu của các đối tác.

(4) Đối với bên không hạch toán chi phí chung, nếu nhận được bảng phân bổ chi phí chung, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 622, 623, v.v... : Số chi phí gánh chịu được phân bổ

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 338: Số tiền chi phí phải trả cho các đối tác.

(5) Khi nhận được sản phẩm được chia từ hợp đồng liên doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 155, 157: Nếu nhận bằng sản phẩm

Nợ TK 621: Nếu nhận sử dụng trực tiếp

Có TK 154: Trị giá sản phẩm nhận được.

(6) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định không chia sản phẩm mà giao cho một bên bán sản phẩm. Căn cứ vào hoá đơn đã phát hành, các bên liên doanh kết chuyển chi phí vào giá vốn của hàng bán với phần tiêu thụ tương ứng, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Chi phí sản xuất mỗi bên liên doanh gánh chịu

Có TK 154: Phản ánh chi phí gánh chịu.

(7) Kế toán doanh thu ở bên bán được giao bán sản phẩm:

- Phản ánh tổng số tiền bán sản phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Tổng số tiền thu về

Có TK 338: Tổng doanh thu

Có TK 3331: Thuế GTGT đầu ra.

- Căn cứ vào hợp đồng liên doanh phản ánh doanh thu tương ứng với lợi ích của bên tham gia liên doanh được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 338 Có TK 511	Số tiền thu doanh nghiệp được hưởng.

- Khi nhận được hoá đơn do bên đối tác tham gia liên doanh không bán sản phẩm phát hành theo số doanh thu mà bên đối tác đó được hưởng từ hợp đồng, kế toán ghi:

Nợ TK 338: Chi tiết doanh thu phân bổ cho đối tác

Nợ TK 3331: Thuế GTGT chia cho các đối tác

Có TK 338: Chi tiết doanh thu phân bổ cho đối tác.

- Khi thanh toán tiền cho các bên liên doanh (doanh thu phân bổ cho các đối tác), kế toán ghi:

Nợ TK 338 Có TK 111, 112	Số tiền doanh thu trả cho các bên liên doanh.

(8) Kế toán ở bên không bán sản phẩm:

- Bên liên doanh không tham gia bán sản phẩm của liên doanh, căn cứ vào bảng phân bổ doanh thu đã được các bên tham gia liên doanh xác nhận và chứng từ có liên quan theo số doanh thu được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 138: Tổng phần giá thanh toán được hưởng

Có TK 511: Doanh thu được hưởng

Có TK 333: Thuế GTGT đầu ra phần doanh thu được hưởng

- Khi bên đối tác tham gia liên doanh thanh toán tiền bán sản phẩm, căn cứ vào số tiền thực nhận, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112	
Có TK 138	Số tiền doanh thu nhận được từ liên doanh.

c) Trường hợp hoạt động liên doanh theo hình thức tài sản đồng kiểm soát

- Trường hợp bên tham gia liên doanh đem tài sản góp vốn liên doanh dưới hình thức đồng kiểm soát (tài sản cố định, vật tư, hàng hoá) được hạch toán như các trường hợp tăng giảm tài sản vật tư thông thường của đơn vị nhưng được mở chi tiết cho tài khoản đồng kiểm soát.

- Kế toán quá trình doanh thu, chi phí được hạch toán giống với liên doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

4. Kế toán đầu tư vào công ty liên kết

Đầu tư vào công ty liên kết là khoản đầu tư khi các nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp nhận đầu tư.

Kế toán đầu tư vào công ty liên kết cần tôn trọng một số quy định sau:

- Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư được thực hiện theo phương pháp giá gốc. Khi kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết theo phương pháp giá gốc, giá trị khoản đầu tư không được thay đổi trong suốt quá trình đầu tư, trừ trường hợp nhà đầu tư mua thêm hoặc thanh lý toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư đó hoặc nhận được khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia.

- Giá gốc các khoản đầu tư được xác định phần vốn góp hoặc giá thực tế mua khoản đầu tư cộng các chi phí mua (nếu có) như: chi phí môi giới, giao dịch, v.v...

- Nếu góp vốn vào công ty liên kết bằng TSCĐ, vật tư, hàng hoá thì giá gốc là giá ghi nhận theo giá trị được các bên góp vốn thống nhất đánh giá. Khoản chênh lệch được hạch toán vào thu nhập khác hoặc chi phí khác.

- Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết. Căn cứ để ghi sổ kế toán giá trị các khoản đầu tư vào công ty liên kết như sau:

+ Đối với khoản đầu tư vào công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán, việc ghi sổ của nhà đầu tư được căn cứ vào số tiền thực trả khi mua cổ phiếu bao gồm cả các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua cổ phiếu và thông báo chính thức của trung tâm giao dịch chứng khoán về việc cổ phiếu của công ty niêm yết đã thuộc phần sở hữu của nhà đầu tư.

+ Đối với khoản đầu tư vào các công ty cổ phần chưa niêm yết trên thị trường chứng khoán, việc ghi sổ được căn cứ vào giấy xác nhận sở hữu cổ phiếu và giấy thu tiền bán cổ phiếu của công ty được đầu tư hoặc chứng từ mua khoản đầu tư đó.

+ Đối với khoản đầu tư vào các loại hình doanh nghiệp khác việc ghi sổ căn cứ vào biên bản góp vốn, chia lãi (lỗ) cho các bên thoả thuận hoặc các chứng từ mua bán khoản đầu tư đó.

+ Nhà đầu tư chỉ được ghi nhận khoản cổ tức, lợi nhuận được chia từ công ty liên kết khi nhận được thông báo chính thức của công ty liên kết về số cổ tức được hưởng hoặc số lợi nhuận được chia trong kỳ theo nguyên tắc dồn tích.

Kế toán đầu tư vào công ty liên kết sử dụng **TK 223 "Đầu tư vào công ty liên kết"** để phản ánh giá trị khoản đầu tư trực tiếp của nhà đầu tư vào công ty liên kết và tình hình biến động tăng, giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty liên kết. Nội dung phản ánh trên TK 223 như sau:

Bên Nợ:

Giá gốc khoản đầu tư tăng.

Bên Có:

- Giá gốc khoản đầu tư giảm do nhận lại vốn đầu tư hoặc thu được các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia

- Giá gốc khoản đầu tư giảm do bán, thanh lý toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư

Dư Nợ:

Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết hiện đang nắm giữ cuối kỳ.

Trình tự hạch toán đầu tư vào công ty liên kết như sau:

(1) Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức mua cổ phiếu hoặc góp vốn bằng tiền, căn cứ vào số tiền thực tế chi, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 223 Có TK 111, 112	Tổng số tiền đầu tư.

(2) Trường hợp đầu tư dưới 20% quyền biểu quyết, đầu tư thêm để trở thành nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư (trên 20%), ghi:

Nợ TK 223: Số tiền đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 228: Các khoản đầu tư dưới 20%

Có TK 111, 112: Số tiền đầu tư thêm.

(3) Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hoá, TSCĐ, v.v..., ghi:

Nợ TK 223: Giá trị được đánh giá

Nợ TK 214: Giá trị đã hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811: Giá đánh lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ

Có TK 152, 153, 156, 211, 213, v.v... Giá trị ghi sổ

Có TK 711: Giá đánh lại lớn hơn giá trị ghi sổ.

(4) Khi nhận được thông báo chính thức của công ty liên kết về số cổ tức, lợi nhuận được chia, nhà đầu tư ghi:

Nợ TK 138: Nhận được thông báo của công ty liên kết

Nợ TK 223: Nếu nhận cổ tức bằng cổ phiếu

Có TK 515: Tổng số cổ tức được chia.

- Khi thực nhận tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112, v.v... Có TK 138	Khi nhận được tiền chia lãi.

(5) Khi doanh nghiệp đầu tư thêm để đạt được trên 50% quyền kiểm soát của công ty được đầu tư, ghi:

Nợ TK 221: Số đầu tư thành đầu tư vào công ty con

Có TK 223: Số đã đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112: Số tiền mua thêm.

(6) Khi các nhà đầu tư thanh lý một phần khoản đầu tư vào công ty liên kết dẫn đến không còn ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư.

- Trường hợp thanh lý nhượng bán khoản đầu tư có lãi, ghi:

Nợ TK 228: Chuyển thành đầu tư dưới 20%

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được do bán một phần khoản đầu tư

Có TK 223: Số tiền đã đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 515: Khoản lãi thu được.

- Trường hợp thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư bị lỗ, ghi:

Nợ TK 228: Chuyển thành khoản đầu tư nắm giữ dưới 20%

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được do bán một phần khoản đầu tư

Nợ TK 635: Số thua lỗ khi nhượng bán

Có TK 223: Số tiền đã đầu tư vào công ty liên kết.

(8) Thanh lý, nhượng bán toàn bộ khoản đầu tư trong công ty liên kết:

- Trường hợp thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, v.v... : Số tiền thu được

Có TK 515: Chênh lệch về các khoản đầu tư

Có TK 223: Số tiền đã đầu tư.

- Trường hợp thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Số tiền thu được

Nợ TK 635: Số thua lỗ đầu tư

Có TK 223: Số tiền đã đầu tư.

- Chi phí thanh lý, nhượng bán phát sinh, ghi:

Nợ TK 635: Chi phí phát sinh chưa có thuế

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, v.v... : Tổng chi phí phát sinh.

5. Kế toán đầu tư dài hạn khác

Đầu tư dài hạn khác là các khoản đầu tư ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, đầu tư vào công ty liên kết. Đầu tư dài hạn bao gồm: đầu tư trái phiếu, đầu tư cổ phiếu hoặc đầu tư vào đơn vị khác mà chỉ nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết và thời hạn thu hồi hoặc thanh toán vốn trên một năm.

Kế toán đầu tư dài hạn khác cần tôn trọng một số quy định sau:

- Khi cho vay vốn, kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền cho vay theo từng đối tượng vay, phương thức vay, thời hạn vay và lãi suất vay.

- Khi doanh nghiệp đầu tư bằng hình thức mua trái phiếu thì kế toán phải theo dõi chi tiết theo từng đối tượng phát hành trái phiếu, thời hạn và lãi suất trái phiếu.

- Trường hợp nhà đầu tư mua cổ phiếu của một doanh nghiệp mà nhà đầu tư chỉ nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết thì kế toán phải phản ánh khoản đầu tư vào đầu tư dài hạn khác và theo dõi chi tiết theo từng loại mệnh giá cổ phiếu, từng đối tượng phát hành cổ phiếu.

- Trường hợp nhà đầu tư góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát nhưng không có quyền kiểm soát mà nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết trong liên doanh thì vẫn phải hạch toán vào đầu tư dài hạn khác.

Kế toán đầu tư dài hạn khác sử dụng **TK 228 "Đầu tư dài hạn khác"** để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại đầu tư dài hạn khác. Nội dung phản ánh trên TK 228 như sau:

Bên Nợ: Giá trị các khoản đầu tư dài hạn khác tăng.

Bên Có: Giá trị các khoản đầu tư dài hạn khác giảm.

Dư Nợ: Giá trị khoản đầu tư dài hạn khác hiện có.

TK 228 có 3 TK cấp 2:

TK 2281 - Cổ phiếu: Phản ánh khoản đầu tư dài hạn bằng cổ phiếu của nhà đầu tư.

TK 2282 - Trái phiếu: Phản ánh khoản đầu tư dài hạn bằng trái phiếu của nhà đầu tư.

TK 2288 - Đầu tư dài hạn khác: Phản ánh các khoản đầu tư dài hạn khác như cho vay vốn, góp vốn bằng tiền hoặc tài sản,v.v...

Trình tự hạnh toán các khoản đầu tư dài hạn khác như sau:

(1) Khi cho đơn vị khác vay vốn có thời hạn thu hồi trên một năm, ghi:

Nợ TK 228 Có TK 111, 112	Phản ánh số tiền cho đơn vị khác vay.

(2) Định kỳ tính toán xác định số lãi cho vay được nhận trong kỳ theo khế ước vay, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138 Có TK 515	Số lãi nhận được.

(3) Các khoản thu lãi tiền gửi phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 111, 112, v.v... Có TK 515	Số lãi tiền gửi thu được.

(4) Thu hồi vốn gốc và lãi cho vay, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thực nhận

Có TK 228: Số tiền gốc

Có TK 515: Số tiền lãi.

(5) Khi mua trái phiếu của một đơn vị khác với thời hạn trái phiếu trên một năm, ghi:

Nợ TK 228 Có TK 111, 112	Số tiền đầu tư mua trái phiếu.

(6) Trường hợp doanh nghiệp mua trái phiếu nhận lãi trước:

- Khi trả tiền mua trái phiếu nhận trước, ghi:

Nợ TK 228: Số tiền trái phiếu đầu tư

Có TK 111, 112: Số tiền chi mua trái phiếu

Có TK 338 (3387): Phần lãi nhận trước.

- Định kỳ, tính và kết chuyển lãi của kỳ kế toán theo số lãi phải thu từng kỳ, ghi:

Nợ TK 338 (3387) Có TK 515	Số lãi được tính kết chuyển.

(7) Trường hợp mua trái phiếu nhận lãi định kỳ:

- Khi trả tiền mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 228 Có TK 111, 112	Số tiền mua trái phiếu.

- Định kỳ phản ánh số tiền lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138 Có TK 515	Số tiền lãi đã thu hoặc phải thu.

(8) Trường hợp khi mua trái phiếu nhận lãi sau:

- Khi mua trái phiếu hạch toán giống nghiệp vụ mua trái phiếu nhận lãi định kỳ:

+ Định kỳ tính lãi trái phiếu, ghi:

Nợ TK 138 Có TK 515	Tính số lãi định kỳ được hưởng.

+ Khi đến hạn thanh toán trái phiếu, thu hồi gốc và lãi trái phiếu, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được (gốc + lãi)

Có TK 228: Số tiền gốc

Có TK 138: Số tiền lãi đã tính ở kỳ trước

Có TK 515: Số tiền lãi kỳ này.

(9) Thu hồi giá gốc trái phiếu khi đến hạn thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 228	Giá gốc trái phiếu thu hồi được.

(10) Khi doanh nghiệp đầu tư mua cổ phiếu chỉ nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết, ghi:

Nợ TK 228 Có TK 111, 112, 331	Trị giá cổ phiếu mua về.

(11) Khi doanh nghiệp góp vốn bằng tài sản vào doanh nghiệp khác nhưng chỉ nắm giữ dưới 20% biểu quyết, ghi:

Nợ TK 228: Giá trị tài sản được ghi nhận đầu tư

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn của TSCĐ

Nợ TK 811: Số chênh lệch giữa giá đánh lại nhỏ hơn giá ghi sổ

Có TK 152, 153, 211, v.v... : Giá ghi sổ

Có TK 711: Số chênh lệch giá đánh lại lớn hơn giá ghi sổ.

(12) Khi doanh nghiệp quyết định bổ sung vốn đầu tư từ cổ tức hoặc lợi nhuận được chia, ghi:

Nợ TK 228 Có TK 515	Số cổ tức đầu tư bổ sung.

(13) Khi nhà đầu tư bán một phần khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết dẫn đến không còn quyền kiểm soát hoặc đồng kiểm soát hoặc không còn ảnh đáng kể, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền đầu tư được thu hồi

Nợ TK 228: Vốn đầu tư dài hạn khác

Có TK 221: Giảm vốn đầu tư vào công ty con

Có TK 222: Giảm vốn đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Có TK 223: Giảm vốn đầu tư vào công ty liên kết.

(14) Khi bán cổ phiếu hoặc thanh lý phần vốn góp đầu tư dài hạn khác:

- Trường hợp bán, thanh lý có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được

Có TK 228: Phần giá gốc

Có TK 515: Số lãi thu được.

- Trường hợp bán, thanh lý bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được

Nợ TK 635: Số tiền bị thua lỗ

Có TK 228: Giá gốc.

(15) Khi nhà đầu tư góp thêm vốn vào liên doanh và trở thành một bên góp vốn có quyền đồng kiểm soát trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 222: Số vốn góp

Có TK 111, 112: Số tiền mua thêm

Có TK 228: Số đã đầu tư.

(16) Khi nhà đầu tư góp thêm vốn trở thành công ty mẹ hoặc có ảnh hưởng đáng kể, ghi:

Nợ TK 221: Số vốn đầu tư vào công ty con

Nợ TK 223: Số vốn đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112: Số vốn bỏ thêm ra

Có TK 228: Số vốn đã đầu tư.

III. HẠCH TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ ĐẦU TƯ CHỨNG KHOÁN

1. Nguyên tắc hạch toán

Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán được lập để phản ánh sự giảm giá của số chứng khoán mà doanh nghiệp đang nắm giữ trên thị trường.

Hạch toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn cần tôn trọng một số quy định như sau:

- Việc trích lập và hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn được thực hiện ở thời điểm khoá sổ kế toán để lập báo cáo tài chính năm. Đối với các doanh nghiệp có lập báo cáo tài chính giữa niên độ

nếu có biến động lớn về lập dự phòng thì được điều chỉnh trích thêm và hoàn nhập.

- Điều kiện để các khoản đầu tư chứng khoán dài hạn được trích lập dự phòng như sau:

+ Chứng khoán của doanh nghiệp được doanh nghiệp đầu tư theo đúng quy định của pháp luật.

+ Được tự do mua, bán trên thị trường mà tại thời điểm kiểm kê, lập báo cáo tài chính có giá thị trường giảm xuống so với giá gốc ghi trên sổ kế toán (chứng khoán không được mua bán tự do thì không được lập dự phòng)

- Doanh nghiệp phải lập dự phòng cho từng loại chứng khoán đầu tư dài hạn khi có biến động giảm giá tại thời điểm cuối kỳ kế toán năm theo công thức sau:

Mức dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán	=	Số lượng chứng khoán bị giảm giá.	×	Giá gốc của chứng khoán	-	Giá thị trường của chứng khoán

Doanh nghiệp phải xác định số dự phòng cần lập cho từng loại chứng khoán đầu tư bị giảm giá và được tổng hợp vào bảng kê chi tiết dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư so sánh với số đã lập cuối kỳ kế toán trước để xác định số phải lập thêm hoặc hoàn nhập ghi giảm chi phí tài chính.

- Đối với các khoản vốn của tổng công ty đầu tư vào công ty thành viên hoặc tổng công ty, công ty đầu tư vào công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước một thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, công ty cổ phần, hợp doanh, liên doanh, liên kết và các khoản đầu tư khác phải trích lập dự phòng, nếu doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ phải gọi thêm vốn (trừ trường hợp lỗ theo kế hoạch được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư), mức trích lập dự phòng cho mỗi khoản đầu tư tài chính tính theo công thức sau

$$\text{Mức dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính} = \left(\text{Tổng vốn góp thực tế của các bên tại doanh nghiệp} - \text{Vốn chủ sở hữu thực có}\right) \times \frac{\text{Vốn đầu tư của doanh nghiệp}}{\text{Tổng vốn góp thực tế của các bên tại doanh nghiệp}}$$

Mức trích tối đa cho mỗi khoản đầu tư bằng số vốn đã đầu tư.

Đến thời điểm khoá sổ kế toán của năm sau, nếu công ty đầu tư vốn có lãi hoặc giảm lỗ thì công ty phải hoàn nhập một phần hoặc toàn bộ số đã trích lập dự phòng và ghi giảm chi phí tài chính.

Khoản dự phòng giảm giá đầu tư tài chính được dùng để bù đắp số tổn thất của các khoản đầu tư dài hạn thực tế xảy ra do các nguyên nhân như bên nhận đầu tư bị phá sản, thiên tai, v.v... dẫn đến khoản đầu tư không có khả năng thu hồi hoặc thu hồi thấp hơn giá gốc của khoản đầu tư. Khoản dự phòng này không dùng để bù đắp các khoản lỗ do bán thanh lý các khoản đầu tư.

2. Tài khoản hạch toán

Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn sử dụng **TK 129 "Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn"** để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng giảm các khoản dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn. Nội dung phản ánh trên TK 129 như sau:

Bên Nợ: Hoàn nhập dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn kỳ này phải lập nhỏ hơn số đã lập cuối kỳ trước.

Bên Có: Trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn.

Dư Có: Số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn hiện có cuối kỳ.

Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn sử dụng **TK 229 "Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn"** để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn và các khoản đầu tư dài hạn khác. Nội dung phản ánh trên 229 như sau:

Bên Nợ:

- Hoàn nhập chênh lệch giữa số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn năm nay phải lập nhỏ hơn số dự phòng đã trích lập năm trước chưa sử dụng.

- Bù đắp giá trị khoản đầu tư dài hạn bị tổn thất khi có quyết định dùng dự phòng đã lập để bù đắp số tổn thất xảy ra.

Bên Có: Trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn.

Dư Có: Số dự phòng giảm giá chứng khoán dài hạn hiện có cuối kỳ.

3. Trình tự hạch toán

(1) Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào biến động giảm giá của các khoản đầu tư chứng khoán hiện có, kế toán xác định mức dự phòng cần lập và so với mức dự phòng hiện có:

- Nếu mức dự phòng cần lập lớn hơn mức dự phòng hiện có, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 229, 129	Số dự phòng cần trích bổ sung.

- Nếu số dự phòng cần lập nhỏ hơn số dư dự phòng hiện có, kế toán hoàn nhập số dự phòng thừa, ghi:

Nợ TK 229, 129 Có TK 635	Số hoàn nhập dự phòng.

(2) Khi các khoản tổn thất thực sự xảy ra, các khoản đầu tư thực sự không có khả năng thu hồi, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thu hồi

Nợ TK 129, 229: Số tổn thất đã trích lập dự phòng

Nợ TK 635: Số tổn thất chưa trích lập dự phòng

Có TK 121, 221, 222, 223, 228: Số vốn đầu tư bị tổn thất

IV. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ THU NHẬP KHÁC

1. Nội dung

Chi phí khác là những khoản chi phí do các sự kiện hay các nghiệp vụ khác biệt với hoạt động thông thường gây ra, bao gồm:

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ.

- Giá trị còn lại của TSCĐ đem thanh lý, nhượng bán.

- Chênh lệch lỗ do đánh giá lại vật tư, hàng hoá, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác.

- Tiền phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế.

- Bị phạt thuế, truy nộp thuế.

- Các khoản chi phí khác.

Thu nhập khác là những khoản thu từ những sự kiện hay các nghiệp vụ khác biệt với hoạt động thông thường đem lại, bao gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ.

- Chênh lệch lãi do đánh giá lại vật tư, hàng hoá, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác.

- Thu nhập từ nghiệp vụ bán và thuê lại tài sản.

- Thu nợ khó đòi trước đây đã xử lý xoá sổ.

- Các khoản thuế được ngân sách nhà nước hoàn lại.

- Thu tiền được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng với doanh nghiệp.

- Thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ.

- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hoá, sản phẩm, dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có).

- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các tổ chức, cá nhân tặng cho doanh nghiệp.

- Các khoản thu nhập khác ngoài các khoản nêu trên.

2. Tài khoản sử dụng: Kế toán chi phí và thu nhập khác sử dụng TK 711, 811.

a) TK 811 "Chi phí khác": dùng để phản ánh các khoản chi phí các sự kiện hay nghiệp vụ riêng biệt với hoạt động thông thường của các doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 811 như sau:

Bên Nợ: Các khoản chi phí khác phát sinh.

Bên Có: Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ các khoản chi phí khác phát sinh trong kỳ vào TK 911 để xác định kết quả.

TK 811 không có số dư cuối kỳ.

b) TK 711 "Thu nhập khác": dùng để phản ánh các khoản thu nhập khác, các khoản doanh thu ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 711 như sau:

Bên Nợ:

- GTGT phải nộp (nếu có)tính theo phương pháp trực tiếp đối với các khoản thu nhập khác ở doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp

- Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ sang TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh"

Bên Có: Các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ.

TK 711 không có số dư cuối kỳ.

3. Phương pháp hạch toán

Thu nhập và chi phí khác phát sinh khi thanh lý TSCD, nhận TSCD được biếu tặng, viện trợ đã được trình bày ở chương IV, chênh lệch giá trị tài sản đầu tư vào đơn vị khác được hạch toán là chi phí hoặc thu nhập khác đã được trình bày trong phần kế toán đầu tư (mục II chương này). Các trường hợp phát sinh thu nhập và chi phí khác trong doanh nghiệp được hạch toán như sau:

- Khi thu phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng hay thu được khoản nợ khó đòi đã xử lý xoá sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Số thu bằng tiền mặt

Nợ TK 112: Số thu bằng TGNH

Có TK 711: Thu nhập khác.

Đồng thời ghi Có TK 004 "Nợ khó đòi đã xử lý".

- Số thuế GTGT được giảm trừ vào số phải nộp, tính vào thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3331) Có TK 711	Số thuế GTGT được giảm trừ.

- Khi doanh nghiệp được tài trợ, biếu, tặng vật tư, hàng hoá, TSCD, v.v..., kế toán ghi:

Nợ TK 152: Số vật liệu nhập kho

Nợ TK 156: Số hàng hoá nhập kho

Nợ TK 211: Nguyên giá TSCD

Có TK 711: Số thu khác.

- Khi phát sinh các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế, bị phạt thuế, truy nộp thuế, v.v..., kế toán ghi:

Nợ TK 811: Số chi phí

Có TK 111, 112: Số thu bằng tiền

Có TK 333, 338: Số chi phí phải trả.

- Cuối kỳ, tính và xác định số thuế GTGT phải nộp (theo phương pháp trực tiếp) của số thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 711 Có TK 333 (3331)	Số thuế GTGT phải nộp.

- Cuối kỳ kết chuyển chi phí khác để xác định kết quả, kế toán ghi:

Nợ TK 911	Số chi phí kết chuyển.
Có TK 811	

- Cuối kỳ, kết chuyển số thu khác để xác định kết quả, kế toán ghi:

Nợ TK 711	Kết chuyển thu nhập khác.
Có TK 911	

IV. HẠCH TOÁN CHI PHÍ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP, THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI PHẢI TRẢ, TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI

1. Xác định chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại, thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại

1.1. Xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả là số thuế phát sinh từ chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế mà doanh nghiệp sẽ phải trả trong tương lai. Để hiểu được bản chất của thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần phải phân biệt được sự giống và khác nhau giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế (gọi tắt là lợi nhuận thuế).

Lợi nhuận kế toán là lợi nhuận được xác định theo các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán, còn lợi nhuận thuế được xác định theo các quy định của pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp. Giữa các quy định này có sự khác nhau về thời điểm ghi nhận và nguyên tắc ghi nhận một số khoản doanh thu, chi phí và do vậy dẫn đến sự chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận thuế. Có thể liệt kê sự khác nhau trong việc nghi nhận một số khoản mục doanh thu và chi phí như sau:

Khoản mục	Nguyên tắc kế toán tài chính	Quy định của luật thuế
Chi phí trả trước	Ghi nhận vào chi phí khi được phân bổ	Được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi phát sinh
Chi phí phải trả	Ghi nhận khi tính trước vào chi phí	Được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi thực tế phát sinh

Khoản mục	Nguyên tắc kế toán tài chính	Quy định của luật thuế
Doanh thu chưa thực hiện (doanh thu nhận trước)	Ghi nhận khi được phân bổ	Tính toàn bộ vào thu nhập chịu thuế ở kỳ nhận trước
Chi phí khấu hao	Chi phí khấu hao được ghi nhận theo phương pháp và tỷ lệ khấu hao của kế toán tài chính	Chỉ ghi nhận chi phí khấu hao phù hợp với phương pháp khấu hao và tỷ lệ khấu hao theo quy định của luật thuế
Chi phí vượt định mức hoặc không có hóa đơn, chứng từ hợp lệ	Vẫn được ghi nhận là chi phí	Không được khấu trừ ra khỏi thu nhập chịu thuế
v.v...		

Để xác định lợi nhuận kế toán và lợi nhuận thuế, một số nước tách kế toán thành nhiều phân hệ trong đó có phân hệ kế toán tài chính và phân hệ kế toán thuế. Phân hệ kế toán tài chính phục vụ cho mục đích lập các báo cáo tài chính trong đó bao gồm xác định lợi nhuận kế toán hay lợi nhuận tài chính còn phân hệ kế toán thuế nhằm mục đích hoạch định, kê khai và lập các báo cáo thuế. Ở Việt Nam chưa có phân hệ kế toán thuế riêng nên các báo cáo thuế nói chung và lợi nhuận thuế nói riêng được xác định dựa trên sự điều chỉnh lợi nhuận kế toán.

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm và thuế suất thuế thu nhập hiện hành theo công thức sau:

$$\text{Thuế thu nhập hoãn lại phải trả} = \text{Tổng chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm} \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành}$$

Ví dụ 7.1. Doanh nghiệp mua một TSCĐ 200 tr.đ dự kiến sử dụng 5 năm. Mức khấu hao được cơ quan thuế chấp nhận là 50 tr.đ/năm. Như vậy nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao bình quân thì mức khấu hao kế toán là 40 tr.đ/năm. Giả sử doanh thu từ TSCĐ này trong 5 năm đều là 500 tr.đ/năm và doanh nghiệp chỉ có duy nhất chi phí khấu hao, thuế suất thuế TNDN là 28%, chúng ta tính được chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận thuế của TSCĐ này như sau:

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4	Năm 5	Cộng
Doanh thu	500	500	500	500	500	2.500
Khấu hao kế toán	40	40	40	40	40	200
Khấu hao thuế	50	50	50	50	-	200
Lợi nhuận kế toán	460	460	460	460	460	2.300
Lợi nhuận thuế	450	450	450	450	500	2.300
Chênh lệch LN kế toán - LN thuế	10	10	10	10	-40	0
Chênh lệch thuế	2,8	2,8	2,8	2,8	-11,2	0

Trong 4 năm đầu chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán lớn hơn lợi nhuận chịu thuế nên phát sinh thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Trong năm cuối do không có khấu hao thuế nên lợi nhuận thuế lớn hơn lợi nhuận kế toán, doanh nghiệp lại phải nộp số thuế đúng bằng chênh lệch của các năm trước nên chênh lệch chịu thuế không còn và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cũng không còn. Như vậy, nếu tính riêng từng năm sẽ phát sinh chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế và do vậy phát sinh thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Nhưng tính cho cả đời tài sản thì chênh lệch tạm thời này không còn. Trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp sự chênh lệch này luôn diễn ra, trong doanh nghiệp thường xuyên phát sinh chệnh lệch chịu thuế và chênh lệch thuế được khấu trừ và do vậy luôn có thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm là các khoản chênh lệch phát sinh do sự khác biệt về thời điểm doanh nghiệp ghi nhận thu nhập hoặc chi phí và thời điểm pháp luật về thuế quy định tính thu nhập chịu thuế hoặc chi phí được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế. Thông thường đây là các khoản doanh thu hoặc thu nhập chưa thực hiện theo quy định của kế toán tài chính nhưng phải chịu thuế thu nhập ở năm phát sinh hoặc các khoản chi phí được ghi nhận trong năm theo quy định của kế toán tài chính nhưng chưa được ghi nhận theo quy định của luật thuế TNDN. Các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm của doanh nghiệp gồm:

(1) Chênh lệch giữa các khoản doanh thu nhận trước với doanh thu được ghi nhận trong năm.

(2) Chênh lệch giữa các khoản chi phí trích trước với chi phí được ghi nhận.

(3) Chênh lệch do doanh nghiệp áp dụng các phương pháp khấu hao nhanh hoặc khấu hao bình quân nhưng có tỷ lệ khấu hao khác với tỷ lệ khấu hao theo quy định của Luật Thuế TNDN hiện hành.

(4) Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh từ việc điều chỉnh tăng các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu khi áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố sai sót trong các năm trước theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".

Xét một số ví dụ sau để thấy được ảnh hưởng của mỗi loại nghiệp vụ trên tới lợi nhuận kế toán và lợi nhuận thuế trong một doanh nghiệp:

Năm N - 1 doanh nghiệp nhận trước tiền cho thuê nhà trong 5 năm từ đầu năm N - 1 là 500 tr.đ. doanh nghiệp đã nộp thuế cho số doanh thu nhận trước này ngay trong năm nhận. Năm N, kế toán ghi nhận doanh thu nhận trong năm là 100 tr.đ. Trường hợp này làm lợi nhuận chịu thuế lớn hơn lợi nhuận kế toán 100 tr.đ.

Theo kế hoạch năm N doanh nghiệp phải sửa chữa TSCĐ với số tiền 300 tr.đ, chi phí sửa chữa này đã được trích trước vào chi phí SXKD của 3 năm N, N - 1, N - 2.

Cũng trong năm N, doanh nghiệp phải sửa chữa bất thường một TSCĐ với số tiền 400 tr.đ, số tiền này được phân bổ cho 4 năm tính từ năm phát sinh sửa chữa (năm N).

Tóm tắt ảnh hưởng của các nghiệp vụ trên đến chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán với lợi nhuận thuế trong năm N như sau:

Nghiệp vụ	Ghi nhận của kế toán	Ghi nhận của thuế	Chênh lệch lợi nhuận kế toán - lợi nhuận thuế
Phân bổ doanh thu nhận trước	100	0	100
Chi phí sửa chữa TSCĐ theo kế hoạch	100	300	200
Chi phí sửa chữa TSCĐ bất thường	100	400	300
Cộng	-	-	**600**

Khi phát sinh các khoản chênh lệch tạm thời, kế toán phải lập Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế (biểu số 01). Căn cứ để lập "Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế" là số chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm liên quan đến từng tài sản hoặc từng khoản nợ phải trả hoặc từng giao dịch.

- Dòng tổng cộng chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm là căn cứ để ghi vào cột "Chênh lệch tạm thời chịu thuế tăng" hoặc cột "Chênh lệch tạm thời chịu thuế giảm" trong "Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả" (Biểu số 02).

- Cuối năm, căn cứ vào số chênh lệch tạm thời chịu thuế đã xác định được và các khoản điều chỉnh trực tiếp tăng, giảm số dư đầu năm của tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước, kế toán lập "Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả" (Biểu số 02) làm căn cứ ghi nhận và trình bày thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Biểu số 01

BẢNG XÁC ĐỊNH CHÊNH LỆCH TẠM THỜI CHỊU THUẾ

Năm.....

STT	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm			
		Tăng		Giảm	
		(1)	(2)	(3)	(4)
1	2	3	4	5	6
I	**Chênh lệch tạm thời phát sinh**				
1	Phát sinh từ phân bổ doanh thu nhận trước	100			
2	Phát sinh từ chi phí sửa chữa TSCĐ theo KH	200			
3	Phát sinh từ sửa chữa TSCĐ bất thường	300			
4	Phát sinh do thay đổi chính sách kế toán				
II	**Chênh lệch tạm thời được hoàn nhập**				
1	Hoàn nhập chi phí trích trước không sử dụng hết				
2	Hoàn nhập do thay đổi phương pháp kế toán				
	Tổng cộng	**600**			

Ghi chú:

(1) Phát sinh từ các giao dịch trong năm hiện hành.

(2) Phát sinh do áp dụng hồi tố chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước.

(3) Hoàn nhập từ các giao dịch trong năm hiện hành.

(4) Hoàn nhập do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước.

Biểu số 02

BẢNG XÁC ĐỊNH THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI PHẢI TRẢ

Năm.....

Diễn giải	Chênh lệch tạm thời chịu thuế trong năm				Thuế suất (%)	Thuế TN hoãn lại phải trả được ghi nhận trong năm		Thuế TN hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm	
	Tăng	Giảm	Chênh lệch			Được ghi nhận vào chi phí thuế TN hoãn lại	Được ghi giảm vốn CSH	Được ghi giảm chi phí thuế TN hoãn lại	Được ghi tăng vốn CSH
			Tăng	Giảm					
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Phát sinh (hoặc hoàn nhập) từ các giao dịch trong năm	600		600			168			
2. Phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước.									
Cộng	**600**		**600**		**28**	**168**			

Căn cứ để lập "Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả" là "Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế" (Biểu số 01).

- Căn cứ vào cột 3 và cột 4 trong Biểu số 01 để ghi vào cột 1 - "Chênh lệch tạm thời chịu thuế trong năm/ tăng".

- Căn cứ để ghi vào cột 2 - "Chênh lệch tạm thời chịu thuế trong năm/ giảm" là cột 5 và cột 6 trong Biểu 01.

- Cột 3 và cột 4 "Chênh lệch tăng", "Chênh lệch giảm" là số chênh lệch giữa cột 1 và 2.

- Cột 6 được lập căn cứ vào cột 3 và cột 5 trên dòng diễn giải số 1: cột 6 = cột 3 x cột 5, làm cơ sở ghi vào chi phí thuế TNDN hoãn lại và ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả (168 = 600 × 28%).

- Cột 7 được lập căn cứ vào cột 3 và cột 5 trên dòng diễn giải số 2: cột 7 = cột 3 x cột 5, làm cơ sở ghi giảm vốn chủ sở hữu và ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Cột 8 được lập căn cứ vào cột 4 và cột 5 trên dòng diễn giải số 1: cột 8 = cột 4 x cột 5, làm cơ sở ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại và ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Cột 9 được lập căn cứ vào cột 4 và cột 5 trên dòng diễn giải số 2: cột 9 = cột 4 x cột 5, làm cơ sở ghi tăng vốn chủ sở hữu và ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

1.2. Xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được xác định theo công thức sau:

Tài sản thuế TN hoãn lại = (TCL + GKT) × TS

Trong đó:

- TCL: Tổng chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm do chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế.

- GKT: Giá trị được khấu trừ chuyển sang của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng các năm trước.

- TS: Thuế suất thuế TNDN hiện hành

Một số trường hợp làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ:

- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ việc ghi nhận doanh thu trong các năm sau nhưng thuế thu nhập được tính trong năm hiện tại.

- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ việc ghi nhận một khoản chi phí trong năm hiện tại nhưng chỉ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế trong năm sau.

- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ việc điều chỉnh giảm các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu khi áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố sai sót trong các năm trước theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót".

Ví dụ 7.2. Tại một doanh nghiệp trong kỳ có các nghiệp vụ sau:

(1) Doanh nghiệp cho thuê tài sản nhận trước tiền thuê của 5 năm là 500 tr.đ. Theo quy định của Luật Thuế TNDN hiện hành, toàn bộ số tiền nhận trước này được coi là thu nhập chịu thuế của năm nhận tiền. Tuy nhiên theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu của kế toán tài chính trong trường hợp này doanh thu chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp đã cho thuê nhà nên doanh thu của năm nhận tiền chỉ là 100 tr.đ. Nghiệp vụ này làm cho chênh lệch lợi nhuận thuế lớn hơn lợi nhuận kế toán 400 tr.đ.

(2) Trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ 300 tr.đ. Chi phí trích trước tiền lương nghỉ phép hoặc chi phí sửa chữa TSCĐ theo kế hoạch mặc dù được tính vào chi phí theo quy định của kế toán tài chính nhưng không được tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế theo Luật Thuế TNDN hiện hành. Nghiệp vụ này phát sinh làm cho lợi nhuận kế toán nhỏ hơn lợi nhuận chịu thuế 300 tr.đ.

(3) Doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao nhanh nên mức khấu hao đã trích trong năm là 100 tr.đ trong khi mức khấu hao theo quy định của luật thuế là 70 tr.đ. nghiệp vụ này làm cho lợi nhuận thuế lớn hơn lợi nhuận kế toán 30 tr.đ.

(4) Hoàn nhập chi phí trích trước không sử dụng hết 100 tr.đ không làm ảnh hưởng đến lợi nhuận chịu thuế nhưng lại làm giảm chi phí kế toán nên làm cho lợi nhuận kế toán tăng lên 100 tr.đ.

Ảnh hưởng của các nghiệp vụ trên đến chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận thuế được thể tóm tắt như sau:

Nghiệp vụ	Ghi nhận của kế toán	Ghi nhận của thuế	Chênh lệch lợi nhuận thuế - lợi nhuận kế toán
1. Doanh thu nhận trước	100	500	400
2. Trích trước chi phí	300	0	300
3. Chênh lệch khấu hao	100	70	30
4. Hoàn nhập chi phí trích trước	100	-	(100)
Cộng			**630**

Căn cứ vào số chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm liên quan đến từng tài sản hoặc khoản nợ phải trả hoặc từng giao dịch, kế toán lập Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ (trang 250). Trong bảng này, dòng tổng cộng chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm là căn cứ để ghi vào cột "Chênh lệch tạm thời được khấu trừ/ tăng" hoặc cột "Chênh lệch tạm thời được khấu trừ/ giảm" trong "Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại" (Biểu số 05).

Nếu doanh nghiệp không có lợi nhuận tính thuế trong tương lai thì kế toán không được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm. Toàn bộ khoản chênh lệch sẽ được theo dõi riêng trên "Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng" (Biểu số 04) làm căn cứ xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong các năm sau khi doanh nghiệp có đủ lợi nhuận chịu thuế thu nhập để thu hồi tài sản thuế thu nhập hoãn lại này.

Biểu số 03

BẢNG XÁC ĐỊNH CHÊNH LỆCH TẠM THỜI ĐƯỢC KHẤU TRỪ

Năm.....

STT	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm			
		Tăng		Giảm	
		Phát sinh từ các giao dịch trong năm hiện hành	Phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các	Hoàn nhập từ các giao dịch trong năm hiện hành	Hoàn nhập do áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm
1	2	3	4	5	6
I	**Chênh lệch tạm thời phát sinh**				
	Phát sinh từ doanh thu nhận trước	400			
1	Phát sinh từ trích trước chi phí	300			
2	Phát sinh từ khấu hao	30			
...					
II	**Chênh lệch tạm thời được hoàn nhập**				
1	Hoàn nhập do không sử dụng hết chi phí trích trước			100	
2	Hoàn nhập do...				
...					
	Tổng cộng	730		**100**	

Biểu số 04

BẢNG THEO DÕI
CHÊNH LỆCH TẠM THỜI ĐƯỢC KHẤU TRỪ CHƯA SỬ DỤNG
Năm:.....

STT	Diễn giải	Chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng	
		Phát sinh từ các giao dịch trong năm	Phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước
1	Phát sinh từ...		
2	Phát sinh từ...		
3	Phát sinh từ...		
...			
Cộng			

a) Xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng

- Xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng:

Cuối năm tài chính, căn cứ vào số lỗ hoạt động kinh doanh được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế các năm tiếp sau theo quy định chuyển lỗ của Luật Thuế TNDN, kế toán xác định và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm hiện hành, nếu doanh nghiệp dự tính là chắc chắn sẽ có đủ lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để sử dụng các khoản lỗ tính thuế từ các năm trước đó. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng trong năm tài chính hiện hành được xác định theo công thức sau:

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	=	Giá trị được khấu trừ vào các năm tiếp sau của các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	×	Thuế suất thuế TNDN hiện hành

- Xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng:

Cuối năm tài chính, doanh nghiệp căn cứ các khoản ưu đãi thuế theo luật định (nếu có) chưa sử dụng để xác định và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm hiện hành nếu dự tính chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để sử dụng các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng từ các năm trước đó. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trong năm tài chính hiện hành được xác định theo công thức:

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng	=	Giá trị được khấu trừ của các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng	×	Thuế suất thuế TNDN hiện hành

b) Xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm

- Cuối năm tài chính, kế toán lập "Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại" (Biểu số 05) làm căn cứ ghi nhận và trình bày tài sản thuế TNDN hoãn lại trên báo cáo tài chính. Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại là bảng tổng hợp để xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm.

Biểu số 05 được lập như sau:

- Căn cứ để ghi vào cột 1 - "Chênh lệch tạm thời được khấu trừ trong năm tăng" là cột 3 và cột 4 trong "Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ" (biểu số 03) phát sinh trong năm.

- Căn cứ để ghi vào cột 2 - "Chênh lệch tạm thời được khấu trừ trong năm giảm" là cột 5 và cột 6 trong "Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ" phát sinh trong năm.

- Cột 3 và cột 4 "Chênh lệch tăng", "Chênh lệch giảm" là số chênh lệch giữa cột 1 và 2.

- Cột 5 được lập căn cứ vào số lỗ phát sinh trong năm nay hoặc các năm trước được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế trong năm sau (theo quy định chuyển lỗ tính thuế của Luật Thuế TNDN).

- Cột 6 được lập căn cứ vào số lỗ tính thuế của năm trước đã được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế năm nay.

- Cột 7 được lập căn cứ vào giá trị ưu đãi thuế chưa sử dụng trong năm nay được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế trong năm sau.

- Cột 8 được lập căn cứ vào giá trị ưu đãi thuế của năm trước đã được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế năm nay.

- Cột 10 được lập căn cứ vào cột 3, cột 5, cột 7 và cột 9 trên dòng diễn giải số 1: cột 10 = (cột 3 + cột 5 + cột 7) x cột 9, làm cơ sở ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại trong năm, ghi tăng tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

- Cột 11: Căn cứ vào cột 3 và cột 9 trên dòng diễn giải số 2: cột 11 = cột 3 x cột 9, làm cơ sở ghi tăng lợi nhuận chưa phân phối (chi tiết lợi nhuận chưa phân phối năm trước), ghi tăng tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

- Cột 12 được lập căn cứ vào cột 4, cột 6, cột 8 và cột 9 trên dòng diễn giải số 1: cột 12 = (cột 4 + cột 6 + cột 8) x cột 9, làm cơ sở ghi vào chi phí thuế TNDN hoãn lại trong năm và ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

- Cột 13: Căn cứ vào cột 4 và cột 9 trên dòng diễn giải số 2: cột 13 = cột 4 x cột 9, làm cơ sở ghi giảm lợi nhuận chưa phân phối (chi tiết lợi nhuận chưa phân phối năm trước) và ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Biểu số 05

BẢNG XÁC ĐỊNH TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI

Năm.....

Diễn giải	Chênh lệch tạm thời được khấu trừ trong năm				Các khoản lỗ tính thuế		Các khoản ưu đãi thuế		Thuế suất (%)	Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm	
	Tăng	Giảm	Chênh lệch										
			Tăng	Giảm	Tăng	Giảm	Tăng	Giảm		Được ghi giảm chi phí thuế TN hoãn lại	Được ghi tăng vốn CSH	Được ghi vào chi phí thuế TN hoãn lại	Được ghi giảm vốn CSH
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Phát sinh từ các giao dịch trong năm hiện tại	730	100	630						28	176,4			
2. Phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót phát sinh từ các năm trước													
Cộng	**730**	**100**	**630**							**176,4**			

2. Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại

2.1. Tài khoản sử dụng

a) TK 821 - "Chi phí thuế TNDN": dùng để phản ánh chi phí thuế TNDN bao gồm chi phí thuế TNDN hiện hành và chi phí thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm tài chính hiện hành. Nội dung phản ánh trên TK 821 như sau:

Bên Nợ:

- Chi phí thuế TNDN hiện hành phát sinh trong năm.

- Thuế TNDN của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế TNDN hiện hành của năm hiện tại.

- Chi phí thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Ghi nhận chi phí thuế TNDN hoãn lại.

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 lớn hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 vào bên Có TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có:

- Số thuế TNDN thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế TNDN tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế TNDN đã ghi nhận trong năm.

- Số thuế TNDN phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế TNDN hiện hành trong năm hiện tại.

- Ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

- Ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại.

- Kết chuyển số chênh lệch giữa chi phí thuế TNDN hiện hành phát sinh trong năm lớn hơn khoản được ghi giảm chi phí thuế TNDN hiện hành trong năm vào bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

- Kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ TK 8212 lớn hơn số phát sinh bên Có TK 8212 "Chi phí thuế TNDN hoãn lại" phát sinh trong năm vào bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 821 "Chi phí thuế TNDN" không có số dư cuối năm và có 2 TK cấp II:

TK 8211 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" dùng để phản ánh chi phí thuế TNDN hiện hành doanh nghiệp phải nộp trong năm. Nội dung phản ánh trên TK 8211 như sau:

Bên Nợ:

- Thuế TNDN phải nộp tính vào chi phí thuế TNDN hiện hành phát sinh trong năm.

- Thuế TNDN của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế TNDN hiện hành của năm hiện tại.

Bên Có:

- Số thuế TNDN thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế TNDN hiện hành đã ghi nhận trong năm.

- Số thuế TNDN phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế TNDN hiện hành trong năm hiện tại.

- Kết chuyển chi phí thuế TNDN hiện hành vào bên Nợ TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 8211 "Chi phí thuế TNDN hiện hành" không có số dư cuối kỳ.

TK 8212 "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại" dùng để phản ánh chi phí thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 8212 như sau:

Bên Nợ:

- Chi phí thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả (là số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm).

- Chi phí thuế TNDN hoãn lại được ghi nhận từ số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm.

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 lớn hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 - "Chi phí thuế TNDN hoãn lại" phát sinh trong năm vào bên Có TK 911 - "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên Có:

- Ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại (số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm).

- Ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại (số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm).

- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 nhỏ hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 "Chi phí thuế TNDN hoãn lại" phát sinh trong năm vào bên Nợ TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

TK 8212 "Chi phí thuế TNDN hoãn lại" không có số dư cuối kỳ.

b) TK 243 "Tài sản thuế thu nhập hoãn lại" dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Nội dung phản ánh trên TK 243 như sau:

Bên Nợ: Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại tăng.

Bên Có: Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại giảm.

Dư Nợ:

- Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại còn lại cuối năm.

- Điều chỉnh số dư đầu năm đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận (hoặc hoàn nhập) trong năm do áp dụng hồi tố chính sách kế toán hoặc sửa chữa hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước.

c) TK 347 "Thuế thu nhập hoãn lại phải trả": dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của thuế TNDN hoãn lại phải trả. Nội dung phản ánh trên TK 347 như sau:

Bên Nợ: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả giảm (được hoàn nhập) trong kỳ.

Bên Có: Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong kỳ.

Dư Có:

- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả còn lại cuối kỳ.

- Điều chỉnh số dư đầu năm đối với thuế thu nhập hoãn lại phải trả do áp dụng hồi tố chính sách kế toán hoặc sửa chữa hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước.

2.2. Kế toán chi phí thuế TNDN hiện hành

Chi phí thuế thu nhập hiện hành là số tiền thuế doanh nghiệp phải nộp cho ngân sách trong năm và được xác định dựa trên lợi nhuận chịu thuế và thuế suất thuế TNDN theo quy định hiện hành.

Xác định chi phí thuế thu nhập hiện hành. Lợi nhuận chịu thuế trong công thức này được xác định theo quy định của Luật Thuế TNDN hiện hành.

Chi phí thuế TN hiện hành	=	Lợi nhuận chịu thuế trong năm	×	Thuế suất thuế TNDN	-	Thuế TNDN được miễn, giảm

- Hàng quý, khi xác định thuế TNDN tạm phải nộp theo quy định của Luật thuế TNDN, kế toán phản ánh số thuế TNDN tạm phải nộp vào chi phí thuế TNDN hiện hành bằng bút toán:

Nợ TK 821 (8211) Có TK 333 (3334)	Số thuế TNDN tạm nộp.

- Khi nộp thuế TNDN vào NSNN, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3334) Có TK 111, 112	Số thuế TNDN tạm nộp.

- Cuối năm, khi lợi nhuận được xác định, kế toán tính số thuế TNDN thực tế phải nộp và điều chỉnh số thuế TNDN đã tạm nộp trong năm.

+ Nếu số thuế TNDN thực tế phải nộp trong năm lớn hơn số thuế TNDN tạm phải nộp, kế toán phản ánh bổ sung số thuế TNDN còn phải nộp bằng bút toán:

Nợ TK 821 (8211) Có TK 333 (3334)	Số thuế TNDN phải nộp bổ sung.

+ Nếu số thuế TNDN thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế TNDN tạm phải nộp, thì số chênh lệch kế toán ghi giảm chi phí số thuế TNDN hiện hành:

Nợ TK 333 (3334) Có TK 821 (8211)	Số thuế TNDN được ghi giảm.

- Nếu phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước liên quan đến thuế TNDN phải nộp, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế TNDN phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành của năm phát hiện sai sót.

+ Phản ánh thuế TNDN hiện hành của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế TNDN hiện hành của năm hiện tại, kế toán ghi:

Nợ TK 821 (8211) Có TK 333 (3334)	Số thuế TNDN phải nộp bổ sung.

+ Nếu được ghi giảm thuế TNDN phải nộp do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế TNDN hiện hành trong năm hiện tại, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3334) Có TK 821 (8211)	Số thuế TNDN được ghi giảm.

- Kết chuyển chênh lệch chi phí thuế thu nhập hiện hành để xác định kết quả kinh doanh cuối năm:

+ Nếu số phát sinh Nợ lớn hơn số phát sinh Có của TK 8211, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 821 (8211)	Chênh lệch phát sinh Nợ > phát sinh Có trên TK 8211.

+ Nếu TK 8211 có số phát sinh Nợ nhỏ hơn số phát sinh Có, kế toán ghi số chênh lệch bằng bút toán:

Nợ TK 821 (8211) Có TK 911	Chênh lệch phát sinh Nợ < phát sinh Có trên TK 8211.

2.3. Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả và chi phí thuế thu nhập hoãn lại

Việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được ghi giảm (hoàn nhập), cụ thể:

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, thì số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập

trong năm được ghi nhận bổ sung vào số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi tăng chi phí thuế TNDN hoãn lại bằng bút toán:

Nợ TK 821 (8212)	Chênh lệch thuế TN hoãn lại phải trả lớn
Có TK 347	hơn số thuế TN hoãn lại được hoàn nhập.

Kết quả ở biểu số 02 trong ví dụ trên được ghi như sau:

Nợ TK 821 (8212): 168

Có TK 347: 168

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm. thì số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm được ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại:

Nợ TK 347	Chênh lệch thuế TN hoãn lại phải trả nhỏ
Có TK 821 (8212)	hơn số được hoàn nhập.

Trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước, căn cứ "Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả" được lập cuối năm tài chính, kế toán ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được điều chỉnh vào lợi nhuận chưa phân phối của các năm trước.

- Nếu phải điều chỉnh tăng thuế thu nhập hoãn lại phải trả, kế toán ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Nợ), hoặc:

Giảm số dư Có đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Có) và,

Tăng số dư Có đầu năm TK 347.

- Nếu phải điều chỉnh giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả, kế toán ghi:

Giảm số dư Có đầu năm TK 347 và,

Tăng số dư Có đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Có), hoặc:

Giảm số dư Nợ đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Nợ).

2.4. Kế toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại và chi phí thuế thu nhập hoãn lại

Căn cứ vào biểu số 5 được lập cuối năm tài chính, nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại

được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi nhận bổ sung giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, nếu chắc chắn rằng trong tương lai doanh nghiệp có đủ lợi nhuận tính thuế để thu hồi tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm hiện tại:

Nợ TK 243 Có TK 821 (8212)	Chênh lệch tài sản thuế TN hoãn lại phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập.

Số liệu tính được trong biểu số 05 ở ví dụ trên được ghi như sau:

Nợ TK 243: 176,4

Có TK 821 (8212): 176,4

Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nhỏ hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm:

Nợ TK 821 (8212) Có TK 243	Chênh lệch tài sản thuế TN hoãn lại phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập.

Trường hợp tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc áp dụng hồi tố chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố sai sót trọng yếu của các năm trước: cuối năm tài chính, kế toán căn cứ "Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại" đã được lập làm căn cứ ghi nhận hoặc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các giao dịch được điều chỉnh vào lợi nhuận chưa phân phối của các năm trước:

- Trường hợp phải điều chỉnh tăng tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 243

Tăng số dư Có đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Có), hoặc:

Giảm số dư Nợ đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Nợ).

- Trường hợp phải điều chỉnh giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Nợ), hoặc:

Giảm số dư Có đầu năm TK 4211 (nếu TK 4211 có số dư Có) và,

Giảm số dư Nợ đầu năm TK 243.

Chương VIII
KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN

I. HẠCH TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN TRONG DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC VÀ TRONG CÁC CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN

Nền kinh tế nước ta hiện nay tồn tại nhiều loại hình tổ chức doanh nghiệp với các đặc trưng về cơ cấu tổ chức quản lý và cơ chế tài chính khác nhau.

Doanh nghiệp nhà nước là doanh nghiệp do nhà nước bỏ vốn đầu tư, sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, thành lập, tổ chức quản lý. Các doanh nghiệp này có thể được tổ chức dưới dạng doanh nghiệp nhà nước độc lập, tổng công ty nhà nước, công ty TNHH nhà nước một thành viên hoặc công ty TNHH nhiều thành viên nhưng các thành viên góp vốn đều là các doanh nghiệp nhà nước.

Công ty TNHH là loại hình doanh nghiệp do các tổ chức hoặc cá nhân cùng nhau góp vốn thành lập. Tổ chức góp vốn đầu tư vào công ty TNHH có thể là doanh nghiệp nhà nước hoặc các doanh nghiệp ngoài quốc doanh hay các tổ chức, đoàn thể có tư cách pháp nhân. Công ty TNHH ở nước ta được chia thành 2 loại:

- *Công ty TNHH một thành viên* là doanh nghiệp thuộc một chủ sở hữu là các tổ chức hoặc một cá nhân. Chủ sở hữu của các công ty TNHH một thành viên có thể là các tổ chức Đảng, đoàn thể, lực lượng vũ trang hoặc các doanh nghiệp. Xét theo đặc điểm này thì doanh nghiệp nhà nước cũng là một dạng của công ty TNHH một thành viên có chủ sở hữu là Nhà nước.

- *Công ty TNHH nhiều thành viên* là doanh nghiệp có từ 2 chủ sở hữu trở lên cùng góp vốn kinh doanh và được phân phối lợi nhuận hoặc chịu lỗ theo tỷ lệ vốn góp của các bên vào công ty.

Các chủ sở hữu là những người bỏ vốn ra kinh doanh và là người sở hữu các công ty do vậy họ có vai trò quan trọng trong việc quyết định chính sách tài chính và chính sách phân phối cũng như tỷ lệ phân phối lợi nhuận sau thuế trong các công ty. Trong các doanh nghiệp thuộc sở hữu nhà nước, các chính sách tài chính và tỷ lệ phân phối lợi nhuận do Nhà nước mà cơ quan đại diện là Chính phủ và Bộ Tài chính quyết định. Đối với các doanh nghiệp không thuộc sở hữu nhà nước, chính sách tài chính và cơ chế phân

phối lợi nhuận sau thuế do các chủ sở hữu quyết định thể hiện trong điều lệ của các công ty hoặc nghị quyết của hội đồng quản trị hoặc đại hội cổ đông.

Lợi nhuận là phần chênh lệch giữa các khoản doanh thu, thu nhập mà doanh nghiệp thu được trong năm sau khi trừ đi các khoản chi phí để tạo ra các khoản doanh thu, thu nhập này và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Lợi nhuận của doanh nghiệp thường được phân phối như sau:

- *Chia lãi cho các chủ sở hữu:* chủ sở hữu là các đối tác đầu tư vốn cho doanh nghiệp. Hoạt động này thường xảy ra ở các công ty TNHH, theo kế hoạch phân phối lợi nhuận, một phần lợi nhuận thu được của doanh nghiệp sẽ được chia cho các chủ sở hữu theo tỷ lệ vốn góp của mỗi thành viên trong công ty.

- *Trích lập các quỹ doanh nghiệp:* quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, v.v...

Phân phối lợi nhuận trong doanh nghiệp nhà nước hiện nay được thực hiện theo Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước ban hành kèm theo Nghị định 199/2004/NĐ-CP ngày 03/12/2004 của Chính phủ. Phân phối lợi nhuận trong công ty TNHH nhà nước một thành viên được thực hiện theo Thông tư số 58/2002/TT-BTC.

Theo Nghị định số 199/2004/NĐ-CP của Chính phủ ngày 03 tháng 12 năm 2004 về việc ban hành Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác, lợi nhuận của doanh nghiệp nhà nước được phân phối như sau:

- Lợi nhuận thực hiện của công ty được dùng để bù đắp lỗ năm trước theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Phần lợi nhuận còn lại được phân phối như sau:

+ Chia lãi cho các thành viên góp vốn liên kết theo quy định của hợp đồng (nếu có).

+ Bù đắp khoản lỗ của các năm trước đã hết thời hạn được trừ vào lợi nhuận trước thuế.

+ Trích 10% vào quỹ dự phòng tài chính khi số dư quỹ bằng 25% vốn điều lệ thì không trích nữa.

+ Trích lập các quỹ đặc biệt từ lợi nhuận sau thuế theo tỷ lệ đã được nhà nước quy định đối với công ty đặc thù mà pháp luật quy định phải trích lập.

+ Số còn lại sau khi chia cho các thành viên góp vốn, bù lỗ và lập các quỹ quy định được phân phối theo tỷ lệ giữa vốn nhà nước đầu tư tại công ty và vốn công ty tự huy động bình quân trong năm từ phát hành trái phiếu, tín phiếu, vay của các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước trên cơ sở công ty tự chịu trách nhiệm hoàn trả cả gốc và lãi cho người cho vay theo cam kết, trừ các khoản vay có bảo lãnh của Chính phủ, Bộ Tài chính, các khoản vay được hỗ trợ lãi suất. Trong đó:

Phần lợi nhuận được chia theo vốn nhà nước đầu tư được dùng để tái đầu tư bổ sung vốn nhà nước tại công ty nhà nước. Trường hợp không cần thiết bổ sung vốn nhà nước tại công ty nhà nước, đại diện chủ sở hữu quyết định điều động về quỹ tập trung để đầu tư vào các công ty khác. Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập quĩ này.

Lợi nhuận được chia theo vốn tự huy động được phân phối như sau:

• Trích tối thiểu 30% vào quỹ đầu tư phát triển của công ty.

• Trích tối đa 5% lập quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty. Mức trích một năm không vượt quá 500 triệu đồng (đối với công ty có hội đồng quản trị), 200 triệu đồng (đối với công ty không có hội đồng quản trị) với điều kiện tỷ suất lợi nhuận thực hiện trước thuế trên vốn nhà nước tại công ty phải bằng hoặc lớn hơn tỷ suất lợi nhuận kế hoạch;

• Số lợi nhuận còn lại được phân phối vào quĩ khen thưởng, phúc lợi của công ty. Mức trích vào mỗi quỹ do hội đồng quản trị hoặc giám đốc công ty không có hội đồng quản trị quyết định sau khi tham khảo ý kiến của ban chấp hành công đoàn công ty.

Trong công ty TNHH nhà nước một thành viên, việc phân phối lợi nhuận theo quy định tại Thông tư số 58/2002/TT-BTC ngày 28 tháng 6 năm 2002 hướng dẫn Quy chế tài chính của công ty TNHH một thành viên thuộc sở hữu nhà nước, tổ chức chính trị, chính trị xã hội như sau:

Lợi nhuận thực hiện của công ty, sau khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của luật thuế thu nhập doanh nghiệp và bù đắp các khoản lỗ năm trước không được trừ vào lợi nhuận trước thuế, chủ sở hữu quyết định sử dụng theo tỷ lệ sau:

- Trích 10% lập quỹ dự phòng tài chính. Khi số dư quỹ này bằng 25% vốn điều lệ thì không phải trích nữa.

- Trích 5% để lập quĩ trợ cấp mất việc làm, khi số dư quĩ này bằng 6 tháng lương thực hiện thì không phải trích nữa.

- Sau khi trừ đi khoản trên phần lợi nhuận còn lại được dùng để:

+ Trích tối đa 10% lập quỹ khen thưởng.

+ Trích tối đa 10% lập quỹ phúc lợi.

+ Trích tối đa 5% lập quỹ thưởng ban quản lý, điều hành công ty. Mức trích không vượt quá 100 triệu đồng với điều kiện tỷ suất lợi nhuận thực hiện trước thuế trên vốn chủ sở hữu của công ty phải bằng hoặc lớn hơn tỷ suất lợi nhuận kế hoạch; trường hợp tỷ suất lợi nhuận thực hiện trước thuế thấp hơn kế hoạch thì phải giảm trừ tương ứng.

+ Trích tối thiểu 30% bổ sung vốn cho công ty.

- Phần còn lại chủ sở hữu quyết định để lại tiếp tục bổ sung vốn cho công ty hoặc điều động đầu tư cho doanh nghiệp khác hoặc nộp ngân sách.

Kết quả kinh doanh (lãi, lỗ) của doanh nghiệp chỉ được xác định chính thức vào cuối năm tài chính khi báo cáo quyết toán được duyệt. Tuy nhiên, hàng tháng (quý) doanh nghiệp vẫn có thể tạm phân phối lợi nhuận cho các bên góp vốn và trích lập quỹ doanh nghiệp. Nguyên tắc tạm phân phối là không được phân phối và sử dụng quá số lợi nhuận thực tế đạt được của niên độ kế toán. Khi quyết toán năm được duyệt, kế toán phải thanh toán các khoản đã tạm phân phối trong năm.

Hạch toán phân phối lợi nhuận sử dụng **TK 421 "Lợi nhuận chưa phân phối".** Nội dung phản ánh trên TK 421như sau:

Bên Nợ:

- Lỗ trong kinh doanh của doanh nghiệp.

- Phân phối các khoản lãi.

Bên Có:

- Số thực lãi kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ.

- Số tiền lãi cấp dưới nộp cấp trên, số lỗ được cấp trên cấp bù.

-Xử lý các khoản lỗ kinh doanh.

Dư Có: Lãi kinh doanh chưa sử dụng.

Tài khoản này có 2 TK cấp II.

TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước: Phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân phối kết quả và số lãi chưa phân phối hoặc số lỗ chưa xử lý (nếu có) của năm trước.

TK 4212 - Lợi nhuận chưa phân phối năm nay: Phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân phối kết quả và số lãi chưa phân phối hoặc lỗ chưa xử lý của năm nay.

1. Kế toán tạm phân phối lợi nhuận theo kế hoạch

- Khi tạm chia lãi cho các chủ sở hữu theo kế hoạch, căn cứ vào số lợi nhuận tạm chia, kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4212) Có TK 111, 112, 338	Số tiền lãi tạm chia.

- Phản ánh số lợi nhuận được tạm trích lập các quỹ doanh nghiệp theo kế hoạch, kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4212): Số lợi nhuận tạm trích quỹ

Có TK 414: Số lợi nhuận trích lập quỹ đầu tư phát triển

Có TK 415: Số lợi nhuận trích lập quỹ dự phòng tài chính

Có TK 431: Số lợi nhuận trích lập quỹ khen thưởng, phúc lợi

Có TK 418: Số lợi nhuận trích lập các quỹ khác của doanh nghiệp (nếu có).

- Phản ánh số lợi nhuận dùng để bổ sung vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4212) Có TK 411	Số vốn kinh doanh được bổ sung từ lợi nhuận.

2. Kế toán phân phối chính thức lợi nhuận khi quyết toán được duyệt

Đầu năm sau, căn cứ vào số lợi nhuận còn lại năm trước chưa phân phối, kế toán kết chuyển số lợi nhuận này từ TK "Lợi nhuận chưa phân phối năm nay" sang TK "Lợi nhuận chưa phân phối năm trước", ghi:

Nợ TK 4212 Có TK 4211	Số lợi nhuận chưa phân phối trên TK 4212.

Trong năm sau (năm N+1), khi quyết toán năm trước (năm N) được duyệt, kế toán xác định số lợi nhuận được phân phối cho các bên góp vốn và trích lập quỹ doanh nghiệp để so sánh với số lợi nhuận đã tạm phân phối trong năm.

- Nếu số lợi nhuận tạm phân phối nhỏ hơn số được phân phối, kế toán phản ánh số lợi nhuận được phân phối bổ sung:

+ Phản ánh số lợi nhuận được chia thêm cho cổ đông, các chủ sở hữu, bên góp vốn, v.v... , kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4211)	Số tiền lãi chia thêm.
Có TK 111, 112, 338	

+ Phản ánh số lợi nhuận được trích lập thêm vào các quỹ doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4211): Số lợi nhuận trích quỹ bổ sung

Có TK 414: Số lợi nhuận trích thêm vào quỹ đầu tư phát triển

Có TK 415: Số lợi nhuận trích thêm vào quỹ dự phòng tài chính

Có TK 418: Số lợi nhuận trích thêm vào các quỹ khác

Có TK 431: Số lợi nhuận trích thêm vào quỹ khen thưởng, phúc lợi.

+ Phản ánh số lợi nhuận được bổ sung thêm vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 421 (4211)	Số vốn kinh doanh được bổ sung từ lợi nhuận.
Có TK 411	

- Nếu số lợi nhuận đã trích quỹ, bổ sung vốn kinh doanh lớn hơn số thực tế được trích, kế toán ghi giảm số lợi nhuận trích thừa bằng bút toán:

Nợ TK 414, 415, 431: Số quỹ trích thừa

Có TK 421 (4211): Số lợi nhuận phân phối thừa cho các quỹ.

- Trường hợp số tiền lãi tạm chia cho các chủ sở hữu lớn hơn số thực tế được chia, kế toán chuyển số lợi nhuận phân phối thừa thành khoản phải thu hoặc chuyển sang số tạm chia của năm nay (N+1):

+ Nếu chuyển thành khoản phải thu, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388)	Số lợi nhuận chia thừa phải thu hồi.
Có TK 421 (4211)	

+ Nếu chuyển thành số tạm chia của năm nay:

Nợ TK 421 (4212)	Số thu nhập tạm chia năm nay.
Có TK 421 (4211)	

- Trường hợp doanh nghiệp bị lỗ, căn cứ vào quyết định của cấp có thẩm quyền về xử lý lỗ, kế toán ghi:

Nợ TK 138: Số lỗ các bên tham gia liên doanh, cổ đông phải chịu

Nợ TK 411: Số lỗ được ghi giảm vốn kinh doanh

Nợ TK 111, 112, v.v... : Số lỗ được cấp trên cấp bù

Nợ TK 415: Số lỗ được bù đắp từ quỹ dự phòng tài chính

Có TK 421: Số lỗ đã được xử lý.

Ví dụ 8.1. Tình hình thu nhập và phân phối thu nhập tại một doanh nghiệp như sau:

Năm N:

Tạm trích quỹ doanh nghiệp 280 tr.đ, trong đó:

Quỹ quỹ đầu tư phát triển: 170 tr.đ

Quỹ dự phòng tài chính: 70 tr.đ

Quỹ khen thưởng: 20 tr.đ

Quỹ phúc lợi: 20 tr.đ

Tạm chia lợi nhuận cho các bên tham gia liên doanh bằng TGNH: 200 tr.đ.

Năm N+1:

Quyết toán năm N được duyệt xác định số lợi nhuận thực tế của năm N là: 600 tr.đ. Số lợi nhuận này được phân phối như sau:

1. Bổ sung vốn kinh doanh từ lợi nhuận: 75 tr.đ

2. Trích lập các quỹ doanh nghiệp là: 305 tr.đ

Trong đó:

- Quỹ quỹ đầu tư phát triển: 180 tr.đ
- Quỹ dự phòng tài chính: 75 tr.đ
- Quỹ khen thưởng: 25 tr.đ
- Quỹ phúc lợi: 25 tr.đ

3. Chia cổ tức cho cổ đông: 220 tr.đ, doanh nghiệp đã chia bổ sung số thiếu bằng TGNH.

Các bút toán ghi sổ như sau:

Năm N:

BT1. phản ánh trích lập các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK 421 (4212): 280 tr.đ

Có TK 414: 170 tr.đ

Có TK 415: 70 tr.đ

Có TK 431 (4311): 20 tr.đ

Có TK 431 (4312): 20 tr.đ

BT2. tạm chia cổ tức cho cổ đông:

Nợ TK 421 (4212): 200 tr.đ

Có TK 112: 200 tr.đ

Năm N+1:

BẢNG PHÂN PHỐI THU NHẬP NĂM N

Đơn vị: 1.000.000 đ.

CHỈ TIÊU	Số lợi nhuận được phân phối	Số lợi nhuận đã phân phối	Chênh lệch
(1)	(2)	(3)	(4)
Bổ sung vốn kinh doanh	75	-	75
Quỹ đầu tư phát triển	180	170	10
Quỹ dự phòng tài chính	75	70	5
Quỹ khen thưởng	25	20	5
Quỹ phúc lợi	25	20	5
Chia cổ tức	220	200	20
Cộng	**600**	**480**	**120**

Căn cứ vào kết quả tính được trong cột 4 của bảng trên, kế toán ghi các bút toán phản ánh số lợi nhuận được phân phối bổ sung hoặc điều chỉnh giảm như sau:

BT1, phản ánh số lợi nhuận được bổ sung vốn kinh doanh:

Nợ TK 421 (4211): 75 tr.đ

Có TK 411: 75 tr.đ

BT2, phản ánh số tiền được trích thêm cho các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK 421 (4211): 25 tr.đ

Có TK 414: 10 tr.đ

Có TK 415: 5 tr.đ

Có TK 431 (4311): 5 tr.đ

Có TK 431 (4312): 5 tr.đ

BT3, phản ánh số lợi nhuận dùng để chia cổ tức bổ sung cho cổ đông:

Nợ TK 421: 20 tr.đ

Có TK 112: 20 tr.đ

II. KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN

Trong công ty cổ phần việc phân phối lợi nhuận được thực hiện dưới hình thức chia cổ tức. Đặc trưng của công ty cổ phần là huy động vốn thông qua phát hành cổ phiếu nên lợi nhuận chia cho cổ đông cũng được thực hiện dựa trên số cổ phiếu mà mỗi cổ đông đang sở hữu. Trong quá trình kinh doanh nhu cầu vốn của công ty cổ phần luôn thay đổi, để nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, công ty cổ phần luôn điều chỉnh số lượng cổ phiếu lưu hành trên thị trường bằng việc thường xuyên phát hành hoặc mua lại cổ phiếu của chính công ty. Hoạt động này của công ty làm phát sinh nhiều loại cổ phiếu với thời gian lưu hành khác nhau.

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

Cổ tức là phần lợi nhuận được chia cho các cổ đông của công ty cổ phần. Chia cổ tức trong công ty cổ phần là vấn đề được các nhà đầu tư quan tâm, đặc biệt đối với các nhà đầu tư ngắn hạn. Về nguyên tắc công ty chỉ được chia cổ tức khi có lợi nhuận và việc trả cổ tức không làm ảnh hưởng đến tình hình tài chính và khả năng thanh toán của công ty. Như vậy công ty sẽ chỉ chia cổ tức khi có lãi và khi nhu cầu vốn kinh doanh của công ty được thỏa mãn. Nếu trong thời gian dài công ty không chia cổ tức hoặc chia ở mức thấp hơn so với các công ty khác các nhà đầu tư sẽ bán cổ phiếu đang nắm giữ để mua cổ phiếu của các công ty có mức cổ tức cao hơn. Việc bán tháo cổ phiếu như vậy sẽ làm giảm giá cổ phiếu của công ty và tạo cơ hội cho các đối thủ cạnh tranh thôn tính hoặc giành quyền kiểm soát công ty. Ngược lại, nếu công ty thường xuyên duy trì mức cổ tức cao hơn số lợi nhuận mà công ty đạt được thì khả năng thiếu hụt vốn kinh doanh là khó

tránh khỏi. Để tránh hiện tượng này, các nhà quản trị phải thực hiện chính sách cổ tức ổn định, hoặc thận trọng khi thay đổi chính sách cổ tức. Tùy theo điều kiện cụ thể và tình hình tài chính của công ty để các nhà quản trị quyết định thời gian chia cổ tức, mức chia cổ tức và phương thức chia cổ tức. Việc chia cổ tức của công ty do hội đồng quản trị quyết định nhưng phải đáp ứng được yêu cầu phát triển SXKD của công ty đồng thời bảo đảm được quyền lợi của các cổ đông.

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

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

Ngày khóa sổ còn gọi là ngày giao dịch không hưởng cổ tức. Các cổ đông phải có tên trong sổ danh sách cổ đông trong ngày này mới được nhận cổ tức. Theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu, cổ tức được ghi nhận vào ngày công bố chia cổ tức, do vậy người được nhận cổ tức phải là những người có tên trong danh sách tại ngày công bố chia cổ tức. Các cổ đông mua cổ phiếu trong hoặc sau ngày khóa sổ sẽ không được nhận cổ tức mà người nhận cổ tức khi đó sẽ là người bán. Vì vậy vào ngày khóa sổ giá thị trường của cổ phiếu thường giảm xuống tương đương với số cổ tức được chia do các cổ đông nhận cổ tức đã được xác định. Ngày khóa sổ phải được công bố trên các phương tiện thông tin đại chúng để các cổ đông biết.

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

Ngày thanh toán là ngày do hội đồng quản trị của công ty quyết định, để có đủ thời gian cho các cổ đông kiểm tra, đối chiếu danh sách chia cổ tức và mức cổ tức được hưởng tương ứng với số cổ phiếu mà họ nắm giữ, ngày thanh toán cổ tức thường phải sau ngày lập danh sách từ 2 đến 3 tuần.

2. Chia cổ tức cho nhiều loại cổ phiếu

Mức cổ tức chia cho cổ đông phụ thuộc vào loại cổ phiếu và thời gian lưu hành của cổ phiếu do cổ đông nắm giữ. Đối với các loại cổ phiếu ưu

đãi, khi tính cổ tức người ta chỉ chú ý đến cổ phiếu ưu đãi cổ tức vì mức cổ tức của loại cổ phiếu này được tính khác với các loại cổ phiếu khác. Mức cổ tức chia cho các loại cổ phiếu ưu đãi khác được tính như đối với cổ phần phổ thông. Tùy theo đặc tính của cổ phiếu ưu đãi cổ tức mà ảnh hưởng của chúng đến việc xác định mức cổ tức chia cho mỗi cổ phần cũng khác nhau:

Cổ phiếu ưu đãi tích lũy cổ tức (cumulative preferred stock) là loại cổ phần cho phép cổ đông được nhận cả cổ tức của những năm công ty cổ phần không chia cổ tức. Cổ tức của những năm này sẽ được thanh toán vào năm công ty chia cổ tức.

Cổ phiếu ưu đãi không tích lũy cổ tức (non - cumulative preferred stock) là loại cổ phần chỉ đem lại cổ tức cho cổ đông vào những năm công ty cổ phần chia cổ tức. Cổ tức của những năm không chia không được tích lũy vào các năm sau.

Cổ phiếu ưu đãi không dự phần (nonparticipating preferred stock) là loại cổ phần chỉ cho cổ đông hưởng cổ tức cơ bản theo tỷ lệ cố định.

Cổ phiếu ưu đãi dự phần (participating preferred stock) cho phép cổ đông ngoài hưởng cổ tức theo tỷ lệ cố định còn được chia thêm phần cổ tức còn lại. Trong đó:

Cổ phiếu ưu đãi cổ tức dự phần một phần (partially participating preferred stock) giới hạn tỷ lệ cổ tức cổ đông được nhận thêm ngoài cổ tức cố định.

Cổ phiếu ưu đãi cổ tức dự phần hoàn toàn (fully participating preferred stock) không giới hạn số cổ tức mà cổ đông được nhận ngoài cổ tức cố định.

Khi có nhiều loại cổ phiếu cùng lưu hành, công ty cổ phần phải ưu tiên chia cổ thức cho các cổ phiếu ưu đãi trước, trong đó lần lượt cho cổ phiếu ưu đãi tích lũy cổ tức rồi đến cổ phiếu ưu đãi không tích lũy cổ tức. Nếu có cổ phiếu ưu đãi dự phần thì mức cổ tức cơ bản chia cho cổ phiếu ưu đãi dự phần và cổ phiếu phổ thông như nhau và bằng mức cổ tức cơ bản của cổ phiếu ưu đãi. Trình tự chia cổ tức khi có các loại cổ phần khác nhau được minh họa bằng ví dụ sau:

Ví dụ 8.1. Giả sử một công ty đang lưu hành 2 loại cổ phiếu:

10.000 cổ phiếu ưu đãi cổ tức 5%, mệnh giá 10.000 đ, và

40.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 5.000 đ.

Trường hợp 1:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, cổ phiếu ưu đãi thuộc loại tích lũy cổ tức không dự phần, hai năm trước chưa chia cổ tức.

Trong trường hợp này, trước hết công ty phải tính cổ tức đầu tiên trả cho cổ phiếu ưu đãi trong 2 năm chưa chia sau đó cho năm hiện tại. Phần lợi nhuận còn lại được chia cho cổ phiếu phổ thông. Các bước chia cổ tức được thực hiện như sau:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	Cổ phiếu ưu đãi	Cổ phiếu phổ thông
1	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi hai năm trước	100.000×5%×2 năm	10.000	
2	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi trong năm	100.000 × 5%	5.000	
3	Chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông	28.000 - 15.000		13.000
	Cộng		**15.000**	**13.000**

Trường hợp 2:

Số lợi nhuận chia cổ tức vẫn như trên, công ty phát hành cổ phiếu ưu đãi không tích lũy cổ tức và không dự phần, hai năm trước chưa chia cổ tức. Các bước chia cổ tức được thực hiện như sau:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	Cổ phiếu ưu đãi	Cổ phiếu phổ thông
1	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi	100.000 × 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông	28.000 - 5.000		23.000
	Cộng		**5.000**	**23.000**

Trường hợp 3:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, cổ phiếu ưu đãi không tích lũy cổ tức và dự phần tối đa 4%. Trình tự chia cổ tức được thực hiện như sau:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	Cổ phiếu ưu đãi	Cổ phiếu phổ thông
1	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi	100.000 × 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông	200.000 × 5%		10.000
3	Chia LN theo tỷ lệ tối đa 4%			
	- Cổ phiếu ưu đãi	100.000 × 4%	4.000	
	- Cổ phiếu phổ thông	200.000 × 4%		8.000
4	Phần còn lại chia cho cổ phiếu phổ hông			1.000
	Cộng		**9.000**	**19.000**

Trường hợp 4 (lợi nhuận ở bước 3 không đủ chia theo tỷ lệ 4%):

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

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	Cổ phiếu ưu đãi	Cổ phiếu phổ thông
1	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi	100.000 × 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông	200.000 × 5%		10.000
3	Chia phần LN còn lại theo tỷ lệ với mệnh giá			
	- Cổ phiếu ưu đãi	6.000 × 100.000/300.000	2.000	
	- Cổ phiếu phổ thông	6.000 × 200.000/300.000		4.000
	Cộng		**7.000**	**14.000**

Trường hợp 5:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, cổ phiếu ưu đãi tích lũy cổ tức dự phần toàn bộ. Hai năm trước chưa chia cổ tức. Trình tự chia cổ tức như sau:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	Cổ phiếu ưu đãi	Cổ phiếu phổ thông
1	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi	100.000 × 5% × 2 năm	10.000	
2	Chia cổ tức cho cổ phiếu ưu đãi trong năm	100.000 × 5%	5.000	
3	Chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông	200.000 × 5%		10.000
4	Chia phần còn lại 3.000 theo tỷ lệ dựa trên mệnh giá			
	Cổ phiếu ưu đãi	3.000 × 100.000/300.000	1.000	
	Cổ phiếu phổ thông	3.000 × 200.000/300.000		2.000
	Cộng		**16.000**	**12.000**

3. Chia cổ tức bằng tiền

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

Để xác định cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông người ta loại trừ số cổ tức chia cho cổ phần ưu đãi ra khỏi phần lợi nhuận chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông.

Ngoài số cổ tức cố định trả cho các cổ phiếu ưu đãi, số cổ tức trả cho mỗi cổ phiếu còn lại được tính bằng công thức sau:

$$\text{Cổ tức chia cho 1 cổ phiếu phổ thông bình quân} = \frac{\text{Lợi nhuận chia cổ tức - Cổ tức của CP ưu đãi}}{\text{Số lượng CPPT bình quân được chia cổ tức}}$$

a) Xác định số lượng cổ phiếu được chia cổ tức và mức cổ tức

Trong một năm công ty cổ phần có thể có nhiều đợt phát hành cổ phiếu. Như vậy không phải tất cả cổ phiếu của các cổ đông đều có thời gian lưu

hành như nhau và do vậy cổ tức mà họ được hưởng cũng không thể bằng nhau. Các công ty cổ phần thường căn cứ vào số lượng cổ phiếu mỗi đợt phát hành và thời gian lưu hành của chúng để xác định số lượng cổ phiếu lưu hành bình quân trong năm. Số lượng cổ phiếu bình quân trong năm là căn cứ để tính mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu bình quân từ đó tính được mức cổ tức mà mỗi cổ đông được nhận. Số lượng cổ phiếu bình quân được tính bằng số bình quân gia quyền của lượng cổ phiếu lưu hành trong năm theo công thức:

$$\text{Số lượng CP bình quân trong năm} = \text{Số lượng cổ phiếu} \times \frac{\text{Thời gian cổ phiếu lưu hành (ngày)}}{\text{365 ngày}}$$

Ví dụ 8.2. Từ 1 tháng 1 đến hết tháng 9 công ty có 100.000 cổ phiếu phổ thông, 3 tháng cuối năm công ty có 140.000 cổ phiếu phổ thông. Số lượng 40.000 cổ phiếu phổ thông tăng thêm 3 tháng cuối năm do công ty phát hành thêm.

Số lượng cổ phiếu phổ thông trung bình trong năm được tính như sau:

100.000 × 273/365	=	74.794,5
140.000 × 92/365	=	35.287,7
Số lượng cổ phiếu trung bình:		110.082,2

Hoặc:

100.000 cổ phiếu phổ thông lưu hành cả năm tương đương 100.000 CP phổ thông trung bình.

40.000 cổ phiếu phổ thông được phát hành cuối năm tương đương với: 10 082, 2 CP bình quân (40.000 × 92/365).

Tổng số cổ phiếu bình quân trong năm là 110.082, 2 hay 110.082 và 2/10 cổ phiếu.

Mức cổ tức trên mỗi cổ phiếu được ấn định trước theo quyết định của hội đồng quản trị hoặc được tính bằng số lợi nhuận trả cổ tức chia cho số lượng cổ phiếu bình quân được chia cổ tức. Ví dụ sau đây minh hoạ việc tính toán cổ tức trên mỗi cổ phiếu phổ thông.

Ví dụ 8.3. Công ty Hoà Bình có 200.000 cổ phiếu phổ thông và 10.000 cổ phiếu ưu đãi với mức cổ tức cố định 6.000 đ/một năm. Số lợi nhuận chia cổ tức trong năm theo quyết định của hội đồng quản trị công ty là 560 triệu đồng.

Mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông được tính như sau (đơn vị: đ):

Lợi nhuận chia cổ tức:	560.000.000
Trừ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi (10 000 cổ phiếu × 6.000 đ):	60.000.000
Lãi chia cho cổ phiếu phổ thông:	50. 000.000
Số lượng cổ phiếu phổ thông trung bình:	200.000
Mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông:	2.500

Như vậy, để xác định mức lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu hoặc mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu cần phải xác định được số lượng cổ phiếu bình quân trong năm hoặc trong kì. Việc xác định đúng số lượng cổ phiếu bình quân có ảnh hưởng đến tính toán các chỉ tiêu trên.

b) Kế toán chia cổ tức bằng tiền

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

Nợ TK 421 Có TK 338	Tổng số tiền trả cổ tức cho cổ đông.

Trong bút toán này TK 421 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 TK 4212 hoặc TK 4211 cho phù hợp.

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

Nợ TK 338 Có TK 111, 112	Số tiền trả 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 phần ưu đãi sẽ được chia đều cho các cổ phần phổ thông.

Ví dụ 8.4. Một công ty thông báo chia cổ tức cho cổ đông với số lợi nhuận dùng chia cổ tức là 300.000.

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

500 cổ phần ưu đãi cổ tức tích lũy mệnh giá 1.000, tỷ lệ chia cổ tức 6%/năm,

2.000 cổ phần ưu đãi cổ tức không tích lũy mệnh giá 1.000 tỷ lệ chia cổ tức 7%/năm.

10.000 cổ phần phổ thông.

Biết rằng 2 năm liền trước đó công ty không chia cổ tức.

Phương án và thứ tự chia cổ tức của công ty được xác định như sau:

Lợi nhuận chia cổ tức cho cổ phần ưu đãi cổ tức tích lũy:

1.000 × 6%/năm × 3 năm × 500 cổ phiếu ưu đãi = 90.000

Lợi nhuận trả cổ tức cho cổ phần ưu đãi cổ tức không tích lũy:

1.000 × 7%/năm × 2.000 cổ phiếu ưu đãi = 140.000

Số lợi nhuận còn lại chia cổ tức cho cổ phần phổ thông:

300.000 - (90.000 + 140.000) = 70.000

Số cổ tức chia cho mỗi cổ phần phổ thông là:

70.000 : 10.000 cổ phiếu phổ thông = 7

4. Chia 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 nhưng 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 thỏa 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.

Khi chia cổ tức bằng cổ phiếu, ở một số nước người ta quy định giá trị cổ phiếu ghi sổ như sau:

Nếu số lượng cổ phiếu tăng thêm nhỏ (dưới 20% số cổ phiếu hiện hành) thì phần lợi nhuận được chuyển từ TK 421 sang TK 411 theo giá thị trường của cổ phiếu mới tăng thêm. Quá trình này gọi là sự vốn hoá lợi nhuận để lại. Trường hợp này cũng giống như chia cổ tức bằng tiền nhưng ngay lập tức cổ đông dùng tiền này để mua các cổ phiếu mới do công ty phát hành.

Trường hợp số lượng cổ phiếu tăng thêm do chia cổ tức lớn từ 20 đến 25% số cổ phiếu hiện có người ta chỉ ghi tăng vốn cổ phần từ lợi nhuận theo mệnh giá của số cổ phiếu tăng thêm. Khi chia cổ tức bằng cổ phiếu với số lượng lớn sẽ làm cho giá thị trường của cổ phiếu bị ảnh hưởng. Giả sử, nếu chia cổ tức bằng cổ phiếu theo tỷ lệ 100% sẽ làm cho số cổ phiếu tăng gấp đôi. Giá thị trường của cổ phiếu sẽ giảm đi một nửa. Trường hợp này cũng giống như tách đôi cổ phiếu. Do số lượng cổ phiếu các cổ đông nhận được khi chia cổ tức không phải là một số nguyên nên họ sẽ phải nhượng lại cho nhau để mỗi người đều nhận được số lượng cổ phiếu nguyên. Việc chuyển nhượng các phần lẻ của cổ phiếu không làm thay đổi đáng kể tỷ lệ sở hữu của mỗi cổ đông trong công ty cổ phần.

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 TK 421 Có TK 338	Số lợi nhuận để lại sẽ được chia cổ tức cho cổ đông.

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

Nợ TK 338 Có TK 411	Giá trị vốn cổ phần tăng thêm do chia lợi tức bằng cổ phiếu.

Ví dụ 8.5. Ngày 1 tháng 6 công ty cổ phần Bình Minh có 100.000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 5.000 đ. Giá thị trường của mỗi cổ phiếu là 22.000 đ. 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.

Bút toán phản ánh việc vốn hoá lợi nhuận khi quyết định chia cổ tức bằng cổ phiếu như sau (đơn vị: 1.000 đ):

Ngày 20 tháng 6 sau khi danh sách chia cổ tức được lập và số lợi tức chia cho cổ đông được xác định:

Nợ TK 421: 220

Có TK 338: 220

Ngày 15 tháng 7 khi cổ tức được phân phối cho cổ đông bằng cổ phiếu:

Nợ TK 338: 220

Có TK 411 (4111): 50

Có TK 411 (4112): 170

TK 421 được ghi Nợ số tiền tương đương với giá thị trường của số cổ phiếu mới được phát hành.

Số lượng cổ phần mà mỗi cổ đông nhận được khi chia cổ tức bằng cổ phiếu được thể hiện trong danh sách cổ đông được nhận cổ tức và danh sách cổ đông của công ty.

5. Chia 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 lợi tức sẽ chia cho các cổ đông bằng sản phẩm, hàng hoá kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 338	Số cổ tức sẽ chia cho cổ đông.

- Khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá để chia cổ tức cho cổ đông:

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

Nợ TK 632 Có TK 155, 156	Giá vốn của sản phẩm, hàng hoá xuất kho.

+ Phản ánh việc chia lợi tức bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 338: Số cổ tức chia cho cổ đông

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

Có TK 511: Doanh thu bán hàng.

Chương IX
KẾ TOÁN TÀI SẢN BẰNG TIỀN

I. KẾ TOÁN TIỀN VIỆT NAM

1. Yêu cầu quản lý và nguyên tắc hạch toán

Tài sản bằng tiền tại doanh nghiệp bao gồm: tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển. Tài sản bằng tiền biểu hiện cụ thể dưới các hình thái đơn vị tiền tệ như tiền Việt Nam, tiền ngoại quốc (ngoại tệ) và tiền vàng, bạc, đá quý... (các tài sản có chức năng tương đương tiền). Trong đó, tiền Việt Nam với đơn vị tiền tệ Việt Nam đồng là một bộ phận quan trọng chủ yếu trong mối quan hệ thanh toán nội địa, là đơn vị tiền tệ được quy định sử dụng thống nhất để hạch toán và cung cấp thông tin tài chính của doanh nghiệp.

Trong quá trình hạch toán tiền Việt Nam tại quỹ tiền mặt, tại ngân hàng và tiền đang chuyển cần chú ý các yêu cầu và nguyên tắc như sau:

- Số tiền doanh nghiệp nhận ký quỹ, ký cược của đơn vị, các nhân khác được quản lý và hạch toán như tài sản bằng tiền của doanh nghiệp.

- Tiền tại quỹ phải được bảo quản tập trung tại quỹ tiền mặt của doanh nghiệp. Thủ quỹ phải có trách nhiệm quản lý việc thu, chi và kiểm kê số tồn quỹ thực tế, phát hiện ra số tiền thừa, thiếu để có biện pháp xử lý kịp thời. Thủ quỹ không được trực tiếp mua, bán hàng hoá, vật tư, kiêm nhiệm công việc kế toán.

- Kế toán chỉ được phép hạch toán tiền tại quỹ khi phát sinh nghiệp vụ thu, chi tiền mặt thực tế. Tất cả các khoản thu, chi tiền tại quỹ phải có chứng từ hợp lệ chứng minh và phải có chữ ký của giám đốc doanh nghiệp và kế toán trưởng.

- Số tiền tồn quỹ phải được xây dựng dựa trên quy mô, tính chất hoạt động của doanh nghiệp để thường xuyên có một lượng tiền đảm bảo cho nhu cầu sử dụng tiền mặt tại đơn vị.

- Khi kế toán tiền gửi ngân hàng nhận được các chứng từ của ngân hàng gửi đến phải kiểm tra, đối chiếu với những chứng từ gốc kèm theo. Nếu phát hiện có sự chênh lệch giữa sổ kế toán của đơn vị, chứng từ gốc với số liệu trên chứng từ của ngân hàng phải kịp thời thông báo cho ngân hàng để có biện pháp xử lý kịp thời.

Kế toán tiền gửi ngân hàng phải tổ chức hạch toán chi tiết số tiền gửi theo từng tài khoản ở từng ngân hàng để tiện cho kiểm tra, đối chiếu. Tại những doanh nghiệp có những bộ phận phụ thuộc không tổ chức kế toán riêng, có thể mở tài khoản chuyên thu, chuyên chi hoặc tài khoản thanh toán chi tiết theo loại tiền gửi như: Việt Nam đồng... để thuận tiện cho giao dịch, thanh toán.

Kế toán tiền đang chuyển cần theo dõi chi tiết giá trị tiền đang chuyển theo từng loại tiền, giá trị các khoản tiền, đối tượng tiền đang chuyển chuyển tới, thời gian cũng như tình hình thực hiện các thủ tục pháp lý khác. Qua đó, kế toán phát hiện những sai sót để đề xuất biện pháp xử lý, khắc phục.

2. Hạch toán chi tiết

2.1. Hạch toán chi tiết tiền mặt

2.1.1. Chứng từ kế toán

Kế toán tiền mặt sử dụng các chứng từ kế toán sau:

Phiếu thu	(Mẫu số 01 - TT/ BB)
Phiếu chi	(Mẫu số 02 - TT/ BB)
Giấy đề nghị tạm ứng	(Mẫu số 03 - TT/ HD)
Giấy thanh toán tiền tạm ứng	(Mẫu số 04 - TT/ HD)
Giấy đề nghị thanh toán	(Mẫu số 05 - TT/ HD)
Biên lai thu tiền	(Mẫu số 06 -TT/ BB)
Bảng kê vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	(Mẫu số 07 - TT/ HD)
Bảng kiểm kê quỹ (VND)	(Mẫu số 08a - TT/ HD)
Bảng kiểm kê quỹ (ngoại tệ, vàng bạc,...)	(Mẫu số 08b - TT/ HD)
Bảng kê chi tiền	(Mẫu số 09 - TT/ HD)

2.1.2. Sổ chi tiết

Tuỳ theo từng hình thức kế toán doanh nghiệp áp dụng, đặc điểm của doanh nghiệp mà hệ thống sổ kế toán chi tiết được lập phù hợp với yêu cầu quản lý tại đơn vị. Kế toán chi tiết tiền mặt sử dụng các sổ kế toán sau:

a) Sổ quỹ tiền mặt:

- Mục đích: Sổ này dùng cho thủ quỹ để phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tiền mặt bằng tiền Việt Nam của đơn vị.

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số S07 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ QUỸ TIỀN MẶT

Loại quỹ:.....

Ngày, tháng ghi sổ	Ngày, tháng chứng từ	Số hiệu chứng từ		Diễn giải	Số tiền			Ghi chú
		Thu	Chi		Thu	Chi	Tồn	
A	B	C	D	E	1	2	3	F
				Số tồn đầu ngày (kỳ)				
				Số phát sinh trong ngày (kỳ)				
				Cộng số phát sinh				
				Số tồn cuối ngày (kỳ)				

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng... năm..

Thủ quỹ	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Phương pháp ghi sổ:

Căn cứ để ghi "Sổ quỹ tiền mặt" là các Phiếu thu, Phiếu chi đã được thực hiện nhập, xuất quỹ.

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi sổ.

Cột B: Ghi ngày, tháng của phiếu thu, phiếu chi.

Cột C, D: Ghi số hiệu của phiếu thu, số hiệu của phiếu chi liên tục từ nhỏ đến lớn.

Cột E: Ghi tóm tắt nội dung nghiệp vụ kinh tế của phiếu thu, phiếu chi.

Cột 1: Ghi số tiền nhập quỹ.

Cột 2: Ghi số tiền xuất quỹ

Cột 3: Số dư tồn quỹ cuối mỗi ngày hoặc định kỳ, số này phải khớp đúng với số tiền mặt trong két.

Cột F: Kế toán ký xác nhận sau khi đối chiếu "Sổ quỹ tiền mặt" với "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt".

b) Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt

- Mục đích: Sổ này dùng cho kế toán tiền mặt để phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tiền mặt bằng tiền Việt Nam của đơn vị.

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số S07a - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ KẾ TOÁN CHI TIẾT QUỸ TIỀN MẶT

Tài khoản:.....
Loại quỹ:... Năm:...

Ngày, tháng ghi sổ	Ngày, tháng chứng từ	Số hiệu chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số phát sinh		Số tồn	Ghi chú
		Thu	Chi			Nợ	Có		
A	B	C	D	E	F	1	2	3	G
				Số tồn đầu kỳ Số phát sinh trong kỳ ...					
				Cộng số phát sinh trong kỳ Số tồn cuối kỳ					

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng... năm...

Thủ quỹ	Kế toán trưởng	Giám đốc
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Phương pháp ghi sổ:

Căn cứ để ghi "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt" là các Phiếu thu, Phiếu chi đã được thực hiện nhập, xuất quỹ.

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi sổ.

Cột B: Ghi ngày, tháng của phiếu thu, phiếu chi.

Cột C, D: Ghi số hiệu của phiếu thu, số hiệu của phiếu chi liên tục từ nhỏ đến lớn.

Cột E: Ghi tóm tắt nội dung nghiệp vụ kinh tế của phiếu thu, phiếu chi.

Cột F: Ghi TK đối ứng với từng nghiệp vụ ghi Nợ, từng nghiệp vụ ghi Có của TK 111 "Tiền mặt".

Cột 1: Ghi số tiền phát sinh bên Nợ TK 111 "Tiền mặt".

Cột 2: Ghi số tiền phát sinh bên Có TK 111 "Tiền mặt".

Cột 3: Số dư tiền mặt tồn cuối kỳ, số này phải khớp đúng với số tiền mặt, phản ánh trên "Sổ quỹ tiền mặt" của thủ quỹ tại cùng thời điểm.

Cột G: Kế toán ghi chú, ký xác nhận sau khi đối chiếu "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt" với "Sổ quỹ tiền mặt".

2.1.3. Trình tự luân chuyển chứng từ và sổ kế toán

Hàng ngày hoặc định kỳ, thủ quỹ căn cứ vào phiếu thu, phiếu chi đã được nhập, xuất quỹ tiền mặt tiến hành ghi vào "Sổ quỹ tiền mặt". Sổ quỹ tiền mặt được mở chi tiết cho từng loại quỹ. Mỗi loại quỹ tiền mặt được mở một sổ hay một số trang sổ. Cuối mỗi ngày, (hoặc định kỳ) thủ quỹ tính toán số tồn quỹ tiền mặt trên sổ bằng cách: lấy số tồn đầu ngày (hoặc kỳ) cộng tổng phát sinh thu tiền mặt trừ tổng phát sinh chi tiền mặt. Số liệu tồn cuối ngày (hoặc kỳ) này phải đúng bằng số tiền của loại quỹ tương ứng của thủ quỹ.

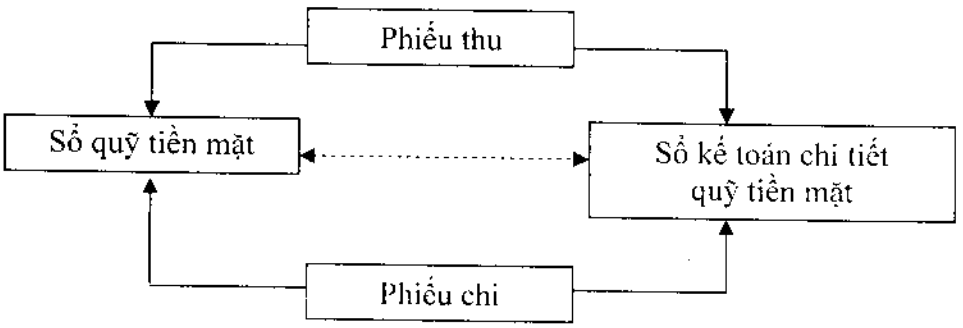
Sau khi phản ánh vào " Sổ quỹ tiền mặt", hàng ngày hoặc định kỳ, thủ quỹ chuyển phiếu thu, phiếu chi cùng các chứng từ kế toán liên quan cho bộ phận kế toán.

Tại bộ phận kế toán, kế toán tiền mặt mở "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt". Sổ này được mở chi tiết cho từng loại quỹ giống như "Sổ quỹ tiền mặt". Kế toán tiền mặt căn cứ vào phiếu thu, phiếu chi thủ quỹ đã chuyển để ghi vào "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt".

Định kỳ, kế toán tiền mặt tiến hành đối chiếu số liệu trên "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt" với "Sổ quỹ tiền mặt" của thủ quỹ. Số tiền tồn đầu kỳ, cộng số phát sinh trong kỳ, số tồn cuối mỗi kỳ chi tiết cho từng loại quỹ trên "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt" phải đúng bằng số tiền tương ứng khi đối chiếu với " Sổ quỹ tiền mặt".

Sau khi đối chiếu, kế toán tiền mặt ký xác nhận vào " Sổ quỹ tiền mặt". Tuỳ thuộc vào yêu cầu của doanh nghiệp, từ các "Sổ kế toán chi tiết quỹ tiền mặt", kế toán mở "Sổ tổng hợp chi tiết tiền mặt", sổ này có thể dùng để đối chiếu, kiểm tra với thông tin trên "Sổ cái TK 111: Tiền mặt"

Sơ đồ luân chuyển kế toán chi tiết tiền mặt



2.2. Hạch toán chi tiết tiền gửi ngân hàng

2.2.1. Chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán để hạch toán tiền gửi ngân hàng là giấy báo Có, giấy báo Nợ, hoặc bản sao kê của ngân hàng kèm theo các chứng từ gốc như: uỷ nhiệm chi, uỷ nhiệm thu, séc chuyển khoản, séc bảo chi...

2.2.2. Sổ chi tiết

Kế toán tiền gửi ngân hàng mở sổ **"Sổ tiền gửi ngân hàng"** để theo dõi chi tiết.

- Mục đích: Sổ này dùng cho kế toán theo dõi chi tiết tiền Việt Nam của doanh nghiệp gửi tại ngân hàng. Mỗi ngân hàng doanh nghiệp có mở TK tiền gửi được theo dõi riêng trên một quyển sổ, có thể chi tiết cho từng loại tiền gửi, nơi gửi và số hiệu tài khoản giao dịch.

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số S08 - DN

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ TIỀN GỬI NGÂN HÀNG

Nơi mở TK giao dịch:...

Số hiệu TK tại nơi gửi:...

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền			Ghi chú
	Số hiệu	Ngày, tháng			Thu (Gửi vào)	Chi (Rút ra)	Còn lại	
A	B	C	D	E	1	2	3	F
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
			- Cộng số phát sinh trong kỳ					
			- Số dư cuối kỳ					

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....

- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng... năm...

Người ghi sổ	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Phương pháp ghi sổ:

Căn cứ để ghi vào sổ là giấy báo Nợ, giấy báo Có của ngân hàng và "Sổ tiền gửi ngân hàng" kỳ trước.

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi sổ.

Cột B, C: Ghi số hiệu, ngày, tháng của chứng từ (giấy báo Nợ, giấy báo Có).

Cột D: Ghi tóm tắt nội dung của nghiệp vụ.

Cột E: Ghi tài khoản đối ứng.

Cột 1, 2: Ghi số tiền gửi vào, rút ra khỏi tài khoản tiền gửi.

Cột 3: Ghi số tiền hiện còn gửi tại ngân hàng.

2.2.3. Trình tự luân chuyển

Hàng ngày, khi nhận được chứng từ giấy báo Có, giấy báo Nợ của ngân hàng kèm theo các chứng từ gốc khác sau khi được kiểm tra, đối chiếu, kế toán tiền gửi ngân hàng bên cạnh sử dụng để ghi vào sổ kế toán tổng hợp còn dùng để phản ánh vào "Sổ tiền gửi ngân hàng".

"Sổ tiền gửi ngân hàng" mở cho từng ngân hàng, có thể chi tiết cho từng loại tiền (tiền Việt Nam, ngoại tệ...), nơi giao dịch, số hiệu tài khoản giao dịch. Các chứng từ giấy báo Có được phản ánh vào phần thu (gửi vào), chứng từ giấy báo Nợ được ghi vào phần chi (rút ra) trên sổ.

Cuối tháng (kỳ), kế toán cộng số tiền đã gửi vào, rút ra trên sổ, tính ra số tiền gửi ngân hàng còn lại để chuyển sang tháng (kỳ) sau. Số dư trên "Sổ tiền gửi ngân hàng" được đối chiếu với số dư tại ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản. Số liệu tổng hợp từ các sổ tiền gửi có thể là cơ sở để kiểm tra đối chiếu với số liệu tổng hợp trên các sổ kế toán tổng hợp như Sổ cái TK 112: Tiền gửi ngân hàng.

3. Hạch toán tổng hợp

3.1.Tài khoản hạch toán

Kế toán sử dụng các tài khoản TK 111 "Tiền mặt", TK 112 "Tiền gửi ngân hàng", TK 113 "Tiền đang chuyển" và các tài khoản liên quan khác.

a) TK 111 "Tiền mặt": dùng để phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tại quỹ tiền mặt của doanh nghiệp bao gồm đồng Việt Nam, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý. Nội dung phản ánh trên TK 111 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản tiền mặt, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý nhập quỹ.
- Số tiền mặt, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, phát hiện thừa ở quỹ khi kiểm kê.
- Chênh lệch tăng tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ

Bên Có:

- Các khoản tiền mặt, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý xuất quỹ.
- Số tiền mặt, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý thiếu hụt ở quỹ phát hiện khi kiểm kê.
- Chênh lệch giảm tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ (đối với tiền mặt ngoại tệ).

Dư Nợ:

Số tiền mặt, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý còn tồn quỹ tiền mặt.

TK 111 - Tiền mặt có 3 TK cấp 2:

TK 1111 - Tiền Việt Nam: Phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tiền Việt Nam tại quỹ tiền mặt.

TK 1112 - Ngoại tệ: Phản ánh tình hình thu, chi, tăng, giảm tỷ giá và tồn quỹ tiền mặt bằng ngoại tệ theo giá trị quy đổi ra đồng Việt Nam.

TK 1113 - Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý: Phản ánh giá trị vàng, bạc, kim khí quý, đá quý nhập, xuất, tồn quỹ.

b) TK 112 "Tiền gửi ngân hàng": Phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản tiền gửi của doanh nghiệp tại các ngân hàng. Nội dung phản ánh trên TK 112 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản tiền Việt nam, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý gửi vào ngân hàng.

- Chênh lệch tăng tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư tiền gửi ngoại tệ cuối kỳ.

Bên Có:

- Các khoản tiền Việt nam, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý rút ra từ ngân hàng.

- Chênh lệch giảm tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư tiền gửi ngoại tệ cuối kỳ.

Dư Nợ:

Số tiền Việt nam, ngoại tệ, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý hiện còn gửi tại ngân hàng .

TK 112 - Tiền gửi ngân hàng có 3 TK cấp 2:

TK 1121: Tiền Việt Nam: Phản ánh số tiền gửi vào, rút ra và hiện đang gửi tại ngân hàng bằng đồng Việt Nam.

TK 1122: Ngoại tệ: Phản ánh số tiền gửi vào, rút ra và hiện đang gửi tại ngân hàng bằng ngoại tệ các loại dã quy đổi ra đồng Việt Nam.

TK 1123: Vàng, bạc, kim loại quý, đá quý: Phản ánh giá trị vàng, bạc, kim loại quý, đá quý gửi vào, rút ra và hiện đang gửi tại ngân hàng.

c) TK 113 "Tiền đang chuyển": phản ánh các khoản tiền của doanh nghiệp đã nộp vào ngân hàng, Kho bạc Nhà nước, đã gửi vào bưu điện để chuyển cho ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có, trả cho đơn vị khác hay đã làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản tại ngân hàng để trả cho đơn vị khác nhưng chưa nhận được giấy báo Nợ hay bản sao kê ngân hàng. Nội dung phản ánh trên TK 113 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản tiền Việt nam, ngoại tệ, séc đã nộp vào Ngân hàng hoặc đã chuyển vào bưu điện để chuyển cho Ngân hàng

- Chênh lệch tăng tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ tiền đang chuyển cuối kỳ

Bên Có:

- Số kết chuyển vào TK 112: Tiền gửi ngân hàng, hoặc các tài khoản khác có liên quan.

- Chênh lệch giảm tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ tiền đang chuyển cuối kỳ.

Dư Nợ: Các khoản tiền hiện còn đang chuyển.

TK 113 - Tiền đang chuyển có 2 TK cấp 2:

TK 1131 - Tiền Việt Nam: Phản ánh số tiền Việt Nam đang chuyển.

TK 1132 - Ngoại tệ: Phản ánh số ngoại tệ đang chuyển.

3.2. Hạch toán các nghiệp vụ thu tiền

Kế toán hạch toán thu tiền phát sinh chủ yếu từ các nghiệp vụ thanh toán thông qua chứng từ phiếu thu - nếu thu bằng tiền mặt, giấy báo Có - nếu bằng tiền gửi ngân hàng, kèm theo các chứng từ gốc khác có liên quan. Hạch toán thu tiền có các nghiệp vụ chủ yếu sau:

(1) Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt, căn cứ vào giấy báo Nợ, phiếu thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111 Có TK 112	Số tiền rút từ tài khoản tại ngân hàng nhập quỹ.

(2) Thu tiền bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ nhập quỹ tiền mặt của doanh nghiệp, thanh toán qua tài khoản của doanh nghiệp tại ngân hàng:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng giá thanh toán

Có TK 511, 512: Giá bán chưa có thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp (nếu có).

(3) Thu hồi các khoản nợ phải thu về nhập quỹ tiền mặt của doanh nghiệp hoặc thanh toán thông qua tài khoản của doanh nghiệp tại ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 131, 136, 138, 141...	Số nợ được thanh toán.

(4) Nhận tiền của ngân sách nhà nước thanh toán về các khoản trợ cấp, trợ giá bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 333 (3339)	Số tiền được trợ giá.

(5) Thu hồi các khoản đầu tư ngắn hạn, các khoản ký cược, ký quỹ bằng tiền về nhập quỹ tiền mặt, hoặc chuyển khoản, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 121, 128, 144, 244....	Số tiền được thu hồi.

(6) Nhập quỹ tiền mặt hoặc chuyển thẳng vào tài khoản của doanh nghiệp tại ngân hàng các khoản doanh thu hoạt động tài chính, các khoản thu nhập khác như: thu lãi đầu tư ngắn hạn, dài hạn, thu về thanh lý nhượng bán TSCD...

- Trường hợp các khoản doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng giá thanh toán

Có TK 515: Doanh thu tài chính không bao gồm thuế GTGT

Có TK 711: Thu nhập khác không bao gồm thuế GTGT

Có TK 333 (33311): Thuế GTGT phải nộp (nếu có).

(7) Nhận ký quỹ, ký cược của các đơn vị khác bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền nhập quỹ tiền mặt

Có TK 338 (3386): Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn

Có TK 344: Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn.

(8) Nhận được vốn góp, được giao vốn bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111,112 Có TK 411	Số tiền nhận góp vốn.

3.3. Hạch toán các nghiệp vụ chi tiền

Kế toán các nghiệp vụ chi tiền căn cứ chủ yếu vào các chứng từ phiếu chi - nếu chi bằng tiền mặt, giấy báo Nợ - nếu bằng chuyển khoản tại ngân hàng, kèm theo các chứng từ kế toán khác. Hạch toán chi tiền có các nghiệp vụ chủ yếu sau:

(1) Xuất quỹ tiền mặt gửi vào tài khoản ngân hàng, gửi qua bưu điện, kế toán ghi:

Nợ TK 112, 113 Có TK 111	Số tiền mặt xuất quỹ gửi vào ngân hàng.

(2) Xuất quỹ tiền mặt hoặc chuyển khoản mua chứng khoán ngắn hạn, đầu tư vào công ty con, góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư chứng khoán dài hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 121, 221, 222, 223,... Có TK 111, 112	Số tiền đầu tư.

(3) Xuất quỹ tiền mặt hoặc chuyển khoản tạm ứng cho công nhân viên, đem đi cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn, dài hạn,..kế toán ghi:

Nợ TK 141, 144, 244... Có TK 111, 112	Số tiền tạm ứng, ký quỹ, v.v...

(4) Xuất quỹ tiền mặt, chuyển khoản mua TSCĐ đưa vào sử dụng ngay:

- Trường hợp TSCĐ mua về sử dụng cho sản xuất, kinh doanh sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213: Nguyên giá (không bao gồm thuế GTGT)

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

- Trường hợp TSCĐ mua về sử dụng cho sản xuất, kinh doanh sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 Có TK 111, 112	Nguyên giá (bao gồm cả thuế GTGT).

(5) Xuất quỹ tiền mặt, dùng tiền gửi ngân hàng chi phí cho hoạt động SXKD, đầu tư XDCB, sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp hoặc mua sắm TSCĐ phải qua lắp đặt để dùng vào sản xuất, kinh doanh sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 623, 627, 641, 642...: Giá mua không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 241: Giá trị không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

(6) Xuất quỹ tiền mặt, dùng tiền gửi ngân hàng chi phí cho các hoạt động tài chính, hoạt động khác, kế toán ghi:

Nợ TK 635, 811,...: Chi phí không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

(7) Xuất quỹ tiền mặt hoặc chuyển khoản mua NVL công cụ, dụng cụ, hàng hoá về nhập kho (theo phương pháp kê khai thường xuyên) dùng vào sản xuất, kinh doanh sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156: Giá mua không bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Tổng giá thanh toán.

(8) Xuất quỹ tiền mặt, chuyển khoản thanh toán các khoản nợ phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 311, 315, 331, 333,... Có TK 111, 112	Số nợ đã thanh toán.

3.4. Hạch toán các nghiệp vụ thừa, thiếu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Trước thời điểm lập báo cáo tài chính, định kỳ hoặc hàng ngày, nếu phát hiện ra chênh lệch số liệu trên sổ kế toán và số liệu thực tế các khoản

tiền, kế toán phải kiểm tra, xử lý hoặc đề xuất ý kiến để kịp thời xử lý các nghiệp vụ thừa, thiếu. Trong trường hợp chưa phát hiện được nguyên nhân, phải lập biên bản do hội đồng của công ty xác nhận để làm cơ sở ghi sổ kế toán các nghiệp vụ.

Kế toán hạch toán thiếu tiền mặt trong trường hợp số liệu (số dư Nợ) ghi trên sổ kế toán lớn hơn số liệu thực tế hiện có trong quỹ tiền mặt (khi kiểm kê quỹ) hoặc số liệu (số dư Nợ) trên các sổ quỹ tiền mặt. Kế toán hạch toán thiếu tiền gửi ngân hàng khi nhận được bản sao kê tiền gửi của ngân hàng, trên đó, số dư tiền gửi trong tài khoản nhỏ hơn so với số liệu (số dư Nợ) trên sổ tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp.

Trường hợp phát hiện thiếu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng tìm được ngay nguyên nhân do bỏ sót quên chưa ghi sổ, kế toán căn cứ vào các chứng từ kế toán: phiếu chi, giấy báo Nợ kèm các chứng từ khác liên quan ghi sổ kế toán bình thường.

Trong trường hợp phát hiện thiếu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng tìm được ngay nguyên nhân do số liệu trên sổ kế toán ghi nhầm, ghi sai so với số liệu thực tế, kế toán dùng phương pháp chữa sổ ghi số âm để xoá phần số liệu ghi sai.

- Trong trường hợp phát hiện thiếu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng chưa tìm được nguyên nhân, biên bản kiểm kê hoặc các biên bản do hội đồng của doanh nghiệp lập là cơ sở để kế toán hạch toán số tài sản tiếu thiếu trên tài khoản 138 (1381) "Tài sản thiếu chờ xử lý", kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1381) Có TK 111, 112	Số tiền thiếu chưa rõ nguyên nhân.

Hạch toán thừa tiền mặt, tiền gửi ngân hàng trong trường hợp số dư Nợ trên sổ quỹ tiền mặt của thủ quỹ hoặc số tiền kiểm kê quỹ tiền mặt thực tế lớn hơn số liệu trên sổ của kế toán, số liệu từ bản sao kê tiền gửi của ngân hàng lớn hơn số liệu trên sổ tiền gửi ngân hàng của kế toán.

- Nếu trường hợp thừa tiền mặt, tiền gửi ngân hàng phát hiện được ngay nguyên nhân do kế toán bỏ sót nghiệp vụ, kế toán căn cứ vào các chứng từ như phiếu thu, giấy báo Có và các chứng từ kế toán khác kèm theo tiến hành ghi sổ kế toán bình thường.

+ Nếu phát hiện thừa tiền mặt chưa xác định được nguyên nhân, căn cứ vào biên bản kiểm kê hoặc biên bản phát hiện tài sản thừa kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 338 (3381)	Số tiền thừa chưa rõ nguyên nhân.

+ Khi phát hiện ra nguyên nhân hoặc xử lý số tiền thừa trên, căn cứ vào biên bản xử lý kèm theo các chứng từ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 338 (3381) Có TK liên quan	Số tiền thừa được xử lý.

3.5. Hạch toán tiền đang chuyển

Tiền đang chuyển là các khoản tiền của doanh nghiệp như: tiền mặt, séc, tiền giao tay ba... đã nộp vào ngân hàng, Kho bạc Nhà nước, đã gửi bưu điện, các tổ chức tài chính trung gian có thực hiện dịch vụ chuyển tiền, để chuyển cho ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có của ngân hàng nơi tiền được chuyển đến; hay là các khoản tiền của doanh nghiệp đã trả hoặc đã làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản tại ngân hàng để trả cho đơn vị khác, cho đối tượng được thụ hưởng nhưng chưa nhận được giấy báo Nợ hay bản sao kê của ngân hàng.

Tiền đang chuyển gồm tiền đồng Việt Nam đang chuyển và tiền ngoại tệ đang chuyển phát sinh trong các trường hợp sau:

- Thu tiền mặt hoặc séc nộp thẳng vào ngân hàng.

- Chuyển tiền qua bưu điện nộp vào ngân hàng hay trả các đối tượng khác.

- Thu tiền hàng không nhập quỹ, nộp thuế ngay cho Kho bạc Nhà nước (giao tiền tay ba giữa doanh nghiệp với người mua và Kho bạc Nhà nước).

Tiền đang chuyển là tài sản bằng tiền, thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, đang nằm trong quá trình trung gian khi những nghiệp vụ kinh tế chính chưa hoàn thành. Đây là một trong những nội dung cần quản lý chặt chẽ, để không chỉ tránh khỏi tình trạng thất thoát tài sản mà còn nhằm thực hiện tốt các trách nhiệm khác, không để sai sót khi các nghiệp vụ kinh tế cuối cùng chưa hoàn thành. Hạch toán tiền đang chuyển phát sinh chủ yếu các nghiệp vụ kế toán sau:

(1) Xuất quỹ tiền mặt gửi vào ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 113 Có TK 111	Số tiền đã chuyển vào ngân hàng.

(2) Thu tiền bán hàng hoặc các khoản doanh thu tài chính, thu nhập khác bằng tiền mặt, bằng séc không nhập quỹ tiền mặt mà nộp thẳng vào ngân hàng, chưa nhận được giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 113: Tổng giá thanh toán

Có TK 511, 512, 515, 711: Doanh thu, thu nhập

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

(3) Làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản của doanh nghiệp ở ngân hàng để trả nợ nhưng chủ nợ chưa nhận được tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 113 Có TK 112	Số tiền đã làm thủ tục chuyển khoản.

(4) Khách hàng trả trước hoặc thanh toán tiền mua hàng bằng séc, doanh nghiệp đã nộp séc vào ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 113 Có TK 131	Số tiền khách hàng thanh toán bằng chuyển khoản đã nộp vào ngân hàng.

(5) Khi doanh nghiệp nhận được giấy báo Có của ngân hàng, các khoản tiền đang chuyển đã vào tài khoản tiền gửi của doanh nghiệp tại ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 112 Có TK 113	Số tiền đã nhận được giấy báo Có của ngân hàng.

(6) Khi nhận được thông báo của chủ nợ về số nợ đã được thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 338,... Có TK 113	Số tiền chủ nợ đã nhận được.

II. HẠCH TOÁN NGOẠI TỆ

1. Nguyên tắc hạch toán ngoại tệ

Trong quá trình hạch toán tài sản bằng tiền là ngoại tệ, kế toán đồng thời phải tuân thủ theo một số nguyên tắc sau đây:

- Kế toán phải sử dụng thống nhất một đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam, ngoại trừ một số trường hợp đơn vị được phép sử dụng đơn vị tiền tệ khác theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền.

- Các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ nhập quỹ tiền mặt, chuyển vào tài khoản của doanh nghiệp tại ngân hàng kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm giao dịch (có thể là tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế, hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh).

Khi doanh nghiệp xuất quỹ tiền mặt, tiền gửi ngân hàng có gốc ngoại tệ, (ghi Có TK 1112, 1122), ngoại tệ phải được xem như là một loại hàng hoá đặc biệt và kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam với tỷ giá để ghi trên sổ kế toán tiền mặt (TK 1112), sổ kế toán tiền gửi ngân hàng (TK 1122) theo một trong các phương pháp như: nhập trước - xuất trước (FIFO), nhập sau - xuất trước (LIFO), bình quân gia quyền, giá thực tế đích danh (tương tự như cách tính trị giá thực tế vật tư, hàng hoá xuất kho).

Trước khi lập báo cáo tài chính năm, số dư tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển cuối kỳ có gốc ngoại tệ phải được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch trên thị trường tiền tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố vào thời điểm lập báo cáo. Số chênh lệch nếu có sẽ được phản ánh trên TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính".

Tài sản tiền mặt có gốc ngoại tệ bên cạnh việc quy đổi ra đồng Việt Nam để theo dõi, doanh nghiệp đồng thời phải hạch toán chi tiết từng loại ngoại tệ theo nguyên tệ trên TK 007 "Ngoại tệ các loại" (tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán).

Đối với tài sản bằng tiền chi tiết cho vàng, bạc, kim khí quý, đá quý phản ánh trong TK tiền mặt (TK 1113) chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp không đăng ký kinh doanh vàng, bạc, kim khí quý, đá quý. Giá trị vàng, bạc, kim khí quý, đá quý khi nhập được phản ánh theo giá thực tế (giá ghi trên hoá đơn hoặc giá được thanh toán). Khi xuất vàng, bạc kim khí quý và đá quý, giá trị được tính theo một trong bốn phương pháp tính trị giá hàng xuất kho (đã từng nêu ở).

Đồng thời, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý phải được theo dõi số lượng, trọng lượng, quy cách, phẩm chất và giá trị của từng thứ, từng loại. Như vậy, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý khi nhập, xuất quỹ tiền mặt được hạch toán như các loại hàng tồn kho, khi sử dụng chi trả được hạch toán như ngoại tệ.

2. Tài khoản sử dụng

Hạch toán ngoại tệ chủ yếu sử dụng các tài khoản: TK 1112, TK 1122, TK 1132, TK 007 "Ngoại tệ các loại", TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" và các tài khoản khác như: TK 515, TK 635...

a) TK 007 "Ngoại tệ các loại": dùng để phản ánh tình hình thu, chi và còn lại theo nguyên tệ của các loại ngoại tệ ở doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 007 như sau:

Bên Nợ: Số ngoại tệ thu vào (nguyên tệ).

Bên Có: Số ngoại tệ xuất ra (nguyên tệ).

Số dư Nợ: Số ngoại tệ còn lại tại doanh nghiệp (nguyên tệ).

b) TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái": dùng để phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động), chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính và tình hình xử lý số chênh lệch tỷ giá hối đoái đó. Nội dung phản ánh trên TK 413 như sau:

Bên Nợ:

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (doanh nghiệp SXKD có cả hoạt động đầu tư XDCB).

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động).

- Kết chuyển số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính (lãi tỷ giá) của hoạt động kinh doanh vào doanh thu hoạt động tài chính.

- Kết chuyển toàn bộ số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (khi kết thúc giai đoạn đầu tư XDCB) vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc vào doanh thu chưa thực hiện (nếu phải phân bổ dần).

Bên Có:

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp SXKD có cả hoạt động đầu tư XDCB).

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động).

- Kết chuyển số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính (lỗ tỷ giá) tính vào chi phí tài chính.

- Kết chuyển toàn bộ số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (khi kết thúc giai đoạn đầu tư XDCB) vào chi phí tài chính hoặc vào chi phí trả trước dài hạn

Tài khoản này có thể có số dư bên Nợ hoặc số dư bên Có:

Số dư Nợ: Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư) ở thời điểm cuối năm tài chính.

Số dư Có: Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư) ở thời điểm cuối năm tài chính.

TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái có 2 TK cấp 2:

TK 4131 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính: Phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp SXKD có cả hoạt động đầu tư XDCB).

TK 4132 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XDCB: Phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại cuối năm tài chính của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động).

3. Hạch toán ngoại tệ phát sinh trong giai đoạn sản xuất kinh doanh

Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh (kể cả hoạt động đầu tư XDCB tại doanh nghiệp sản xuất kinh doanh có hoạt động đầu tư XDCB), các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến ngoại tệ bao gồm các nghiệp vụ ghi giảm tài sản ngoại tệ (ghi bên Có TK 1112, 1122 và các khoản phải thu có gốc ngoại tệ), ghi giảm các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ (ghi bên Nợ), tỷ giá được sử dụng để hạch toán là tỷ giá xác định thông qua các phương

pháp (giống như phần kế toán vật tư, sản phẩm, hàng hoá..(nhập trước xuất trước, bình quân...).

Các nghiệp vụ phát sinh khác như ghi tăng tài sản ngoại tệ (ghi Nợ TK 1112, 1122 và các khoản phải thu có gốc ngoại tệ) ghi tăng các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ (ghi bên Có), được hạch toán thông qua tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

Xuất phát từ nguyên tắc tỷ giá hối đoái ghi sổ ở trên và sự thay đổi của tỷ giá hối đoái trên thị trường đã làm phát sinh khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi hạch toán tài sản và các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ. Trong quá trình hạch toán, số chênh lệch này nếu phát sinh có lợi cho doanh nghiệp (lãi tỷ giá) kế toán hạch toán trên TK 515 "Doanh thu hoạt động tài chính", nếu phát sinh không có lợi cho doanh nghiệp (lỗ tỷ giá) kế toán hạch toán trên TK 635 "Chi phí tài chính". Các nghiệp vụ chủ yếu phát sinh như sau:

(1) Khi phát sinh doanh thu, thu nhập khác bằng tiền mặt là ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 111 (1112), 112 (1122) Có TK 511, 515, 711	Số ngoại tệ thực thu theo tỷ giá thực tế.

Đồng thời ghi đơn: Nợ TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

(2) Khi phát sinh các khoản nợ phải thu bằng ngoại tệ:

- Bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ,... thu bằng ngoại tệ, khách hàng chưa thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 131 Có TK 511	Tổng giá thanh toán theo tỷ giá thực tế.

- Khi thu các khoản nợ:

+ Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái trong giao dịch thu hồi nợ phải thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111 (1112), 112 (1122): Theo tỷ giá tại ngày giao dịch

Nợ TK 635: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 131, 136, 138...: Nợ được thanh toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

Đồng thời ghi đơn: Nợ TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

+ Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái trong giao dịch thu hồi nợ phải thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111 (1112), 112 (1122): Theo tỷ giá tại ngày giao dịch

Có TK 131, 136, 138...:Theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Đồng thời ghi đơn: Nợ TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

(3) Khi phát sinh các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ:

- Nhận vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ của nhà cung cấp chưa trả tiền hoặc vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ dài hạn, nhận nợ nội bộ bằng ngoại tệ, căn cứ vào tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213, ...: Giá mua theo tỷ giá thực tế

Có TK 331, 311, 341, 342: Số nợ phải thanh toán theo tỷ giá thực tế

- Khi thanh toán nợ phải trả:

+ Nếu tỷ giá ngoại tệ xuất quỹ lớn hơn tỷ giá sử dụng để ghi nợ phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 311, 341, 342: Nợ được thanh toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Nợ TK 635: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Ngoại tệ thanh toán theo tỷ giá xuất quỹ.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

+ Nếu tỷ giá ngoại tệ xuất quỹ nhỏ hơn tỷ giá ghi nợ phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 311, 341, 342: Nợ được thanh toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Ngoại tệ xuất quỹ theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

(4) Mua hàng hoá, vật tư, TSCĐ, dịch vụ thanh toán bằng tiền mặt là ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ xuất quỹ lớn hơn tỷ giá thực tế ngày giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 156, 211, 241, 627, 641....: Tỷ giá thực tế

Nợ TK 635: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Ghi theo tỷ giá xuất quỹ.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (ghi theo nguyên tệ).

- Nếu tỷ giá xuất quỹ nhỏ hơn tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 156, 211, 241, 627, 641....: Ghi theo tỷ giá ngày giao dịch

Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Ghi theo tỷ giá xuất quỹ.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

4. Hạch toán ngoại tệ trong giai đoạn đầu tư XDCB trước hoạt động

Các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến ngoại tệ trong giai đoạn XDCB trước hoạt động cũng tuân thủ về nguyên tắc hạch toán tỷ giá nhưng số chênh lệch tỷ giá hối đoái được hạch toán trên TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" thay vì hạch toán trên các TK 515 và TK 635. Cụ thể, phần chênh lệch lỗ tỷ giá hối đoái được hạch toán bên Nợ TK 413, phần chênh lệch lãi tỷ giá hối đoái được hạch toán bên Có TK 413. Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn XDCB trước hoạt động được luỹ kế trên TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái".

Khi công trình XDCB hoàn thành bàn giao, số chênh lệch tỷ giá hối đoái (sau khi được luỹ kế trên TK 413) nếu phát sinh lỗ (bên Nợ TK 413) được phân bổ dần vào chi phí tài chính, hoặc nếu phát sinh lãi (bên Có TK 413) được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính (theo chế độ tài chính hiện hành số chênh lệch này được phân bổ không quá 5 năm). Các nghiệp vụ chủ yếu được hạch toán như sau:

(1) Mua ngoài vật tư, dịch vụ, TSCĐ, thiết bị, khối lượng xây dựng, lắp đặt do người bán hay bên nhận thầu bàn giao:

- Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 211, 241, 627, 623: Ghi theo tỷ giá tại ngày giao dịch

Nợ TK 413: Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

- Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 156, 211, 241, 627, 641: Ghi theo tỷ giá ngày giao dịch

Có TK 413: Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 111(1112): Ghi theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

(2) Khi phát sinh các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ:

- Nhận vật tư, hàng hoá, TSCD, dịch vụ của nhà cung cấp chưa trả tiền hoặc vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ dài hạn bằng ngoại tệ, căn cứ vào tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 211, 133, v.v... Có TK 331, 311, 341, 342	Theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.

- Khi thanh toán nợ phải trả:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ xuất quỹ nhỏ hơn tỷ giá ghi nợ, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 311, 341, 342: Theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Nợ TK 413 (4132): Chênh lệch tỷ giá hối đoái Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007 - Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

+ Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giao dịch thanh toán nợ phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 311, 341, 342,...Theo tỷ giá ghi sổ kế toán

Có TK 413: Chênh lệch tỷ giá hối đoái (phần lãi tỷ giá hối đoái)

Có TK 111 (1112), 112 (1122): Theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007: Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ).

Đối với những khoản mục tài sản tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư XDCB giai đoạn trước hoạt động, kế toán xử lý như sau:

(1) Ở giai đoạn đầu tư XDCB, doanh nghiệp chưa đi vào hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính được phản ánh luỹ kế trên TK 4132

(2) Khi kết thúc giai đoạn đầu tư XDCB, tài sản được bàn giao đưa vào sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh, số dư trên TK 413 (4132) của các khoản mục ngoại tệ đánh giá lại cuối năm tài chính (không bao gồm khoản đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB ở thời điểm bàn giao tài sản để đưa vào sử dụng), kế toán xử lý như sau:

- Trường hợp tổng phát sinh Nợ TK 413 (4132) lớn hơn tổng phát sinh Có TK này (phát sinh lỗ tỷ giá), kế toán kết chuyển số chênh lệch vào bên Nợ TK 635 nếu nhỏ hoặc kết chuyển vào bên nợ TK 242 để phân bổ dần

trong thời gian không quá 5 năm nếu chênh lệch phát sinh lớn, bút toán ghi sổ như sau:

Nợ TK 635: Lỗ tỷ giá hạch toán vào chi phí trong kỳ

Nợ TK 242: lỗ tỷ giá được phân bổ dần

Có TK 413 (4132): Lỗ tỷ giá giai đoạn đầu tư XDCB.

- Nếu tổng phát sinh Nợ TK 413 (4132) nhỏ hơn tổng phát sinh có của TK này (phát sinh lãi tỷ giá), kế toán kết chuyển số chênh lệch sang bên Có TK 515 nếu nhỏ hoặc bên Có TK 338 (3387) để phân bổ dần trong thời gian không quá 5 năm nếu lớn, bút toán ghi sổ như sau:

Nợ TK 413 (4132): Lãi tỷ giá

Có TK 338 (3387): Lãi tỷ giá được phân bổ dần

Có TK 515: Lãi tỷ giá được hạch toán vào doanh thu trong kỳ.

5. Đánh giá tài sản, nợ bằng ngoại tệ cuối năm tài chính

Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư tài sản, nợ bằng ngoại tệ (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, các khoản phải thu, các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ) theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm khoá sổ lập báo cáo tài chính. Nếu phát sinh số chênh lệch tỷ giá hối đoái, doanh nghiệp phải phản ánh khoản chênh lệch này vào TK 413 (4131) "Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính".

(1) Nếu tỷ giá tại ngày lập báo cáo tài chính lớn hơn tỷ giá ghi sổ:

- Đối với ngoại tệ và các khoản phải thu bằng ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 111 (1112), 112 (1122), 131 Có TK 413 (4131)	Chênh lệch tỷ giá hối đoái tăng.

- Đối với các khoản phải trả bằng ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 413 (4131) Có TK 331, 338	Chênh lệch tỷ giá hối đoái tăng.

(2) Nếu tỷ giá hối đoại do Ngân hàng Nhà nước công bố thấp hơn tỷ giá ghi sổ:

+ Đối với ngoại tệ và các khoản phải thu bằng ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 413 (4131) Có TK 111 (1112), 112 (1122), 131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm.

+ Đối với các khoản phải trả bằng ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 331, 338	Chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm.
Có TK 413 (4131)	

Sau khi đánh giá lại tỷ giá hối đoái cuối năm tài chính, đối với những khoản mục tài sản tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động sản xuất kinh doanh (kể cả hoạt động đầu tư XDCB của doanh nghiệp sản xuất kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư XDCB), kế toán xử lý như sau:

(1) Kết chuyển số lỗ tỷ giá (sau khi bù trừ số liệu bên Có lớn hơn số liệu bên Nợ của TK 4131), bút toán ghi sổ như sau:

Nợ TK 635	Lỗ tỷ giá hối đoái.
Có TK 413 (4131)	

(2) Kết chuyển số lãi tỷ giá (sau khi bù trừ số liệu bên Nợ lớn hơn số liệu bên Có của TK 4131: Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính).

Nợ TK 412 (4131)	Lãi tỷ giá hối đoái.
Có TK 515	

III. SỔ KẾ TOÁN TỔNG HỢP

Theo hình thức kế toán Nhật ký chung, các nghiệp vụ kinh tế được phản ánh vào sổ kế toán "Nhật ký chung". Từ "Sổ nhật ký chung" các nghiệp vụ kế toán tiền mặt được phản ánh vào sổ cái tài khoản. Kế toán sử dụng các số liệu tổng hợp trên sổ cái các tài khoản để lập các chỉ tiêu liên quan đến tiền mặt trên các báo cáo tài chính.

Nếu tại doanh nghiệp phát sinh nhiều nghiệp vụ kinh tế thu tiền mặt, nghiệp vụ kinh tế chi tiền mặt, kế toán sẽ thuận tiện hơn trong quá trình hạch toán khi thay thế sử dụng " Sổ nhật ký chung " bằng các Sổ nhật ký đặc biệt như " Sổ nhật ký thu tiền" và "Sổ nhật ký chi tiền".

1. Trình tự luân chuyển

1.1. Trình tự luân chuyển tiền mặt

Hàng ngày, (hoặc định kỳ) căn cứ vào phiếu thu, phiếu chi và các chứng từ kế toán khác liên quan do thủ quỹ chuyển lên, kế toán tiền mặt phản ánh vào các sổ kế toán chi tiết, tiến hành ghi vào "Sổ nhật ký chung" theo trình tự thời gian nghiệp vụ phát sinh. Từ "Sổ nhật ký chung" định kỳ

(hoặc cuối kỳ) kế toán phản ánh lần lượt từng nghiệp vụ kinh tế liên quan đến tiền mặt vào "Sổ cái TK 111 - Tiền mặt".

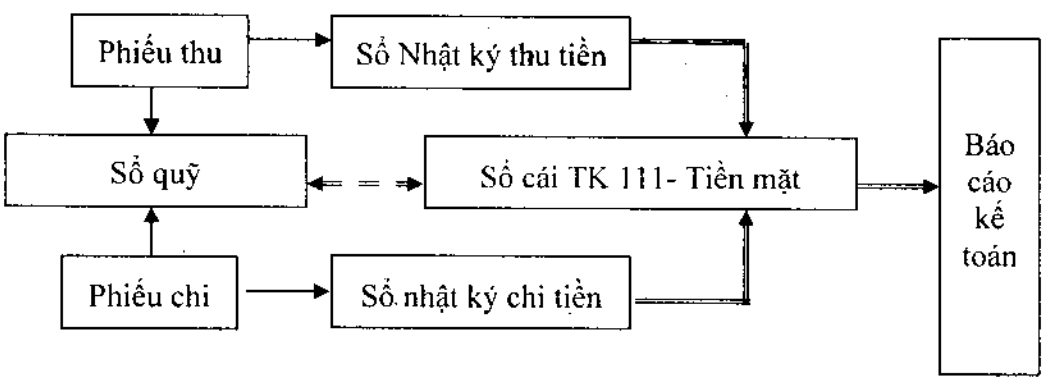
Trong trường hợp doanh nghiệp không sử dụng Nhật ký chung mà thay vào đó là nhật ký đặc biệt, trước khi ghi sổ, kế toán phân loại chứng từ tiền mặt phiếu thu riêng và phiếu chi riêng. Các chứng từ kế toán phiếu thu được kế toán tiền mặt dùng để ghi vào "Sổ nhật ký thu tiền" theo thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ kinh tế, các chứng từ phiếu chi được dùng để ghi vào "Sổ nhật ký chi tiền" theo thứ tự thời gian nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Kế toán tiền mặt có thể tiến hành ghi phiếu thu vào "Sổ nhật ký thu tiền" và phiếu chi vào "Sổ nhật ký chi tiền" vào thời điểm hàng ngày hoặc định kỳ phụ thuộc vào thời gian tổ chức luân chuyển chứng từ tại doanh nghiệp.

Cuối kỳ, từ "Sổ nhật ký thu tiền" và "Sổ nhật ký chi tiền" kế toán tiền mặt tổng hợp số liệu (xác định tổng cộng số phát sinh của các TK đối ứng Nợ hoặc Có với TK 111 - Tiền mặt) để ghi một lần lên "Sổ cái TK 111 - Tiền mặt".

Cuối kỳ, số liệu tổng hợp trên " Sổ cái TK 111 - Tiền mặt" sau khi đối chiếu, kiểm tra được sử dụng để lập báo cáo kế toán.

Sơ đồ luân chuyển chứng từ, sổ kế toán tiền mặt

(Theo hình thức Nhật ký chung)



Ghi chú:

Ghi hàng ngày, (hoặc định kỳ) ——→

Ghi cuối kỳ ═══→

Đối chiếu cuối kỳ ←= = = =→

1.2. Trình tự luân chuyển tiền gửi ngân hàng

Theo hình thức kế toán Nhật ký chung, kế toán tổng hợp tiền gửi ngân hàng sử dụng các sổ kế toán, bao gồm: Nhật ký chung, Sổ cái TK 112 - Tiền gửi ngân hàng.

Trong trường hợp tại doanh nghiệp phát sinh nhiều nghiệp vụ kinh tế liên quan đến TK 112 - Tiền gửi ngân hàng, kế toán có thể sử dụng sổ nhật ký đặc biệt là "Sổ nhật ký thu tiền", "Sổ nhật ký chi tiền" thay cho "Sổ nhật ký chung" để công việc kế toán được thuận tiện hơn.

Việc mở "Nhật ký chung" hoặc "Sổ nhật ký thu tiền (tiền gửi ngân hàng)" và "Sổ nhật ký chi tiền (tiền gửi ngân hàng)", "Sổ cái TK 112 - Tiền gửi ngân hàng" về kết cấu, phương pháp ghi sổ hoàn toàn tương tự kế toán tiền mặt.

Hàng ngày, khi nhận các chứng từ kế toán như giấy báo Nợ, giấy báo Có hoặc bản sao kê của ngân hàng kèm theo các chứng từ gốc như: uỷ nhiệm chi, uỷ nhiệm thu, séc chuyển khoản, séc bảo chi..., kế toán tiền gửi ngân hàng kiểm tra, đối chiếu với chứng từ gốc kèm theo. Nếu số liệu, thông tin trên chứng từ là chính xác, kế toán tiến hành ghi vào sổ "Nhật ký chung" theo thứ tự thời gian.

Nếu doanh nghiệp sử dụng "Sổ nhật ký thu tiền" và "Sổ nhật ký chi tiền", kế toán phân loại chứng từ "Giấy báo Có" riêng và chứng từ "Giấy báo Nợ" riêng. Từ các giấy báo Có, kế toán phản ánh lên "Sổ nhật ký thu tiền", từ giấy báo Nợ kế toán ghi vào "Sổ nhật ký chi tiền". Các nghiệp vụ đã được ghi vào "Sổ nhật ký thu tiền", "Sổ nhật ký chi tiền" thì không được phản ánh vào Sổ nhật ký chung mà kế toán các phần hành khác đang phản ánh.

Từ "Sổ nhật ký thu tiền", "Sổ nhật ký chi tiền", kế toán tiền gửi ngân hàng tổng hợp số liệu (xác định tổng cộng số phát sinh của các TK đối ứng Nợ hoặc Có với TK 112 - Tiền gửi ngân hàng) để ghi một lần lên "Sổ cái TK 112 - Tiền gửi ngân hàng".

Cuối kỳ, số liệu tổng hợp trên " Sổ cái TK 112: Tiền gửi ngân hàng" sau khi đối chiếu, kiểm tra được sử dụng để lập báo cáo kế toán.

2. Sổ kế toán

2.1. Sổ nhật ký thu tiền

Sổ nhật ký thu tiền là sổ nhật ký đặc biệt dùng để ghi chép các nghiệp vụ thu tiền mặt của doanh nghiệp. Kết cấu sổ này cũng có thể mở để sử dụng cho việc chi chép nghiệp vụ thu tiền qua ngân hàng, cho từng loại tiền (đồng Việt Nam, ngoại tệ) hoặc chọ từng nơi thu tiền (qua ngân hàng A, ngân hàng B...).

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số S03a1 - DN

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ NHẬT KÝ THU TIỀN

Năm:...

Ngày, tháng ghi sổ	**Chứng từ**		**Diễn giải**	**Ghi Nợ TK 111**	**Ghi Có các tài khoản**			
	Số hiệu	Ngày, tháng			TK ...	TK ...	TK khác	
							Số tiền	Số hiệu
A	B	C	D	1	2	3	4	E
			Số trang trước chuyển sang					
			Cộng chuyển trang sau					

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày..... tháng..... năm.....

Người ghi sổ	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Phương pháp ghi sổ:

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi sổ.

Cột B, C: Ghi số hiệu và ngày, tháng lập của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ.

Cột D: Ghi tóm tắt nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh của chứng từ kế toán.

Cột E: Ghi số hiệu của tài khoản ghi Có khác (những tài khoản ít sử dụng).

Cột 1: Ghi số tiền thu được vào bên Nợ TK 111 - Tiền mặt.

Cột 2, 3, 4,..: Ghi số tiền phát sinh bên Có của các tài khoản đối ứng.

Cuối mỗi trang sổ, kế toán tiền mặt cộng số phát sinh luỹ kế để chuyển sang trang sau. Đầu trang sổ kế tiếp, kế toán ghi số cộng luỹ kế phát sinh của trang trước chuyển sang.

2.2. Sổ Nhật ký chi tiền

Sổ nhật ký chi tiền là sổ nhật ký đặc biệt dùng để ghi chép các nghiệp vụ chi tiền mặt của doanh nghiệp. Kết cấu của sổ cũng có thể mở để phản ánh việc chi tiền qua ngân hàng, cho từng loại tiền, hoặc cho từng nơi chi tiền.

Phương pháp ghi sổ:

Cột A: Ghi ngày, tháng ghi sổ.

Cột B, C: Ghi số hiệu và ngày, tháng lập của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ.

Cột D: Ghi tóm tắt nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên chứng từ.

Cột E: Ghi số hiệu của tài khoản ghi Nợ khác (những tài khoản ít sử dụng).

Cột 1: Ghi số tiền chi ra vào bên Có TK 111- Tiền mặt.

Cột 2, 3, 4, 5: Ghi số tiền phát sinh bên Nợ của các tài khoản đối ứng.

Cuối mỗi trang sổ, kế toán tiền mặt cộng số phát sinh luỹ kế để chuyển sang trang sau. Đầu trang sổ kế tiếp, kế toán ghi số cộng luỹ kế phát sinh của trang trước chuyển sang.

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số S 03a2 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ NHẬT KÝ CHI TIỀN

Năm:...

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Có TK 111	Ghi Nợ các tài khoản			
	Số hiệu	Ngày, tháng			TK...	TK...	TK khác	
							Số tiền	Số hiệu
A	B	C	D	1	2	3	4	E
			Số trang trước chuyển sang					
			Cộng chuyển trang sau					

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng..... năm....

Người ghi sổ	Kế toán trưởng	Giám đốc
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Chương X
HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU

I. Kế toán phải thu của khách hàng

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp luôn được đặt vào các mối quan hệ mang tính phổ biến và khách quan, đó là mối quan hệ giữa doanh nghiệp với các doanh nghiệp khác, tổ chức, cá nhân khác, với cơ quan quản lý nhà nước, v.v...

Các đối tượng nằm trong mối quan hệ này không chỉ phát sinh phạm vi ngoài doanh nghiệp mà ngay cả trong doanh nghiệp. Chính các mối quan hệ khách quan này đã tạo lập nên các hoạt động, các nghiệp vụ kinh tế tài chính, mà trong đó các khoản phải thu (hay mang tính chất là khoản phải thu) là một trong những nội dung mang tính phổ biến.

Các khoản phải thu là các khoản nợ của các cá nhân, các tổ chức, đơn vị bên trong và bên ngoài doanh nghiệp với doanh nghiệp về số tiền mua sản phẩm, hàng hoá, vật tư, dịch vụ, tài sản.v.v... chưa thanh toán cho doanh nghiệp; là các khoản được khấu trừ, các khoản cần phải thu hồi nhưng doanh nghiệp chưa khấu trừ, chưa thu hồi.

Các khoản phải thu là một bộ phận của tài sản ngắn hạn trong doanh nghiệp bao gồm: phải thu của khách hàng, thuế GTGT được khấu trừ, phải thu nội bộ, phải thu khác, dự phòng giảm giá phải thu khó đòi, tạm ứng, và các khoản cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

Phải thu của khách hàng là mối quan hệ thanh toán giữa doanh nghiệp và người mua. Mối quan hệ này xảy ra chủ yếu trong quá trình doanh nghiệp bán sản phẩm, hàng hóa, tài sản bất động sản đầu tư, nhượng bán, thanh lý tài sản cố định, v.v... cung cấp dịch vụ, bàn giao giá trị khối lượng xây dựng đã thi công cho khách hàng nhưng khách hàng chưa thanh toán.

Trong quá trình hạch toán khoản phải thu của khách hàng, kế toán cần thực hiện các quy định sau:

- Không phản ánh vào nội dung kế toán phải thu của khách hàng các nghiệp vụ bán sản phẩm, hàng hoá, TSCĐ, bất động sản đầu tư cung cấp dịch vụ thu tiền ngay (tiền mặt, séc, hoặc đã thu qua ngân hàng..).

- Kế toán phải mở sổ chi tiết cho từng đối tượng khách hàng, theo từng khoản nợ, từng lần thanh toán, từng hạng mục, công trình.

- Phải phân loại và đánh giá được các khoản nợ, như: nợ trả đúng hạn, nợ đến thời hạn thanh toán, nợ quá hạn, nợ có khả năng thu hồi, nợ không có khả năng thu hồi... để có cơ sở xác định được số trích lập dự phòng phải thu khó đòi hoặc có biện pháp xử lý.

- Trong quan hệ bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ theo thoả thuận giữa doanh nghiệp với khách hàng, nếu sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, dịch vụ, khối lượng xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao không đúng như thoả thuận trong hợp đồng kinh tế thì người mua có thể yêu cầu doanh nghiệp giảm giá hàng bán hoặc trả lại số hàng đã giao.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán các khoản phải thu của khách hàng sử dụng **TK 131 "Phải thu của khách hàng":** để phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với khách hàng về tiền bán sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, cung cấp dịch vụ, khối lượng xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao. Nội dung phản ánh trên TK 131 như sau:

Bên Nợ:

- Số tiền phải thu của khách hàng về bán sản phẩm, hàng hoá, bất động sản đầu tư, TSCĐ, cung cấp dịch vụ, khối lượng xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao đã được ghi nhận tiêu thụ trong kỳ.

- Số tiền thừa trả lại cho khách hàng.

Bên Có:

- Số tiền khách hàng đã trả nợ.

- Số tiền nhận ứng trước, trả trước của khách hàng.

- Số tiền chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán cho người mua.

- Doanh thu của số hàng đã bán bị người mua trả lại.

Tài khoản này có thể có dư Nợ và dư Có:

Dư Nợ: Số tiền còn phải thu của khách hàng.

Dư Có: Số tiền nhận trước, hoặc số chênh lệch của số tiền đã thu nhiều hơn số tiền phải thu của khách hàng, chi tiết cho từng đối tượng cụ thể.

Chú ý: Khi lập bảng cân đối kế toán phải lấy số dư chi tiết theo từng đối tượng phải thu của tài khoản này để ghi cả hai chỉ tiêu bên "Tài sản" và

bên "Nguồn vốn". Điều này có nghĩa kế toán phải phản ánh đồng thời cả dư Nợ và dư Có (nếu có) của TK 131 "Phải thu của khách hàng" lên bảng cân đối kế toán, không được phép dùng bút toán bù trừ để xác định số dư tổng cộng cuối kỳ.

2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

(1) Doanh nghiệp bán sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, cung cấp dịch vụ, bàn giao khối lượng xây dựng cơ bản hoàn thành nhưng chưa thu tiền của khách hàng:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, dịch vụ, bàn giao khối lượng xây dựng cơ bản thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Tổng giá thanh toán

Có TK 511 (5111, 5112, 5113, 5117): Doanh thu không bao gồm VAT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, dịch vụ, bàn giao khối lượng xây dựng cơ bản không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ hoặc doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 131 Có TK 511 (5111, 5112, 5113, 5117)	Tổng giá thanh toán.

(2) Số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán phải trả cho người mua trừ vào khoản nợ phải thu của khách hàng:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ, dịch vụ, bàn giao khối lượng xây dựng cơ bản thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 521: Giá giảm không bao gồm thuế GTGT phải nộp giảm

Nợ TK 532: Giá giảm không bao gồm thuế GTGT phải nộp giảm

Nợ TK 333 (3331): Số thuế giảm tính theo giá trị giảm giá, chiết khấu

Có TK 131: Tổng số khách hàng được giảm.

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, dịch vụ,... bàn giao khối lượng xây dựng cơ bản không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo

phương pháp khấu trừ hoặc doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 521: Chiết khấu thương mại tính trên doanh thu bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 532: Giảm giá hàng bán trên doanh thu bao gồm thuế GTGT

Có TK 131: Số khách hàng được giảm.

(3) Số hàng đã bán bị khách hàng trả lại doanh nghiệp phải trả cho người mua trừ vào khoản nợ phải thu của khách hàng:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ,... thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 531: Giá bán chưa có thuế GTGT

Nợ TK 333 (3331): Số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại

Có TK 131: Tổng giá thanh toán.

Đồng thời, kế toán phản ánh trị giá số hàng bị trả lại nhập kho

Nợ TK 155, 156, ...: Trị giá vốn xuất bán nhập lại kho

Có TK 632: Trị giá vốn xuất bán.

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, TSCĐ,... không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ hoặc doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 531: Tổng giá thanh toán

Có TK 131: Tổng giá thanh toán.

Đồng thời, kế toán phản ánh trị giá số hàng bị trả lại nhập kho

Nợ TK 155, 156, v.v... : Trị giá vốn xuất bán

Có TK 632: Trị giá vốn xuất bán.

(4) Người mua đặt trước tiền hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112...: Số tiền khách hàng đặt trước

Có TK 131: Số tiền khách hàng đặt trước.

(5) Số chiết khấu thanh toán phải trả cho người mua trừ vào khoản nợ phải thu của khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Số chiết khấu thanh toán

Có TK 131: Số chiết khấu thanh toán

(6) Khách hàng thanh toán tiền nợ (kể cả tiền lãi của số nợ - nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, ...Số thu thực tế

Có TK 131: Phải thu của khách hàng

Có TK 515: Tiền lãi theo thoả ước, hợp đồng.

(7) Khách hàng thanh toán nợ bằng phương thức hàng đổi hàng, kế toán căn cứ vào giá trị hợp lý ghi trên hoá đơn GTGT hoặc hoá đơn bán hàng của khách hàng trừ vào số nợ phải thu của khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156..: Trị giá thực tế

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 131: Tổng số phải thu của khách hàng.

(8) Kế toán các khoản phải thu của nhà thầu đối với khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng:

- Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định: nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch:

+ Căn cứ vào hoá đơn được lập theo tiến độ kế hoạch, doanh nghiệp phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch đã ghi trong hợp đồng, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Phải thu của khách hàng

Có TK 337: Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

+ Dựa trên kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, kế toán căn cứ vào chứng từ phản ánh doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự xác định, kế toán ghi:

Nợ TK 337: Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng

Có TK 511: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định: nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được thực hiện và được khách hàng ký xác nhận, kế toán lập hoá đơn trên cơ sở giá trị phần công việc đã hoàn thành được khách hàng ký xác nhận, căn cứ vào hoá đơn, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Phải thu của khách hàng

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp

Có TK 511: doanh thu không bao gồm thuế GTGT.

- Khoản tiền thưởng khách hàng phụ thêm khi nhà thầu thực hiện đạt hoặc vượt chỉ tiêu ghi trong hợp đồng, khoản bồi thường của khách hàng hay các bên khác bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá trị hợp đồng như: sai sót trong thiết kế hoặc sai sót các chỉ tiêu kỹ thuật, sự chậm trễ ...do khách hàng hoặc các bên khác gây nên, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Phải thu của khách hàng

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 511: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Khi nhận được tiền khách hàng thanh toán khối lượng công trình hoàn thành hoặc khoản ứng trước từ khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, ...: Số tiền thực nhận

Có TK 131: Phải thu của khách hàng.

(9) Các khoản nợ khó đòi phát sinh có căn cứ không thể thu nợ được, phải xử lý xoá sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 139: Số đã trích lập dự phòng

Nợ TK 642: Số chưa trích lập dự phòng

Có TK 131: Số nợ xoá sổ.

Đồng thời, kế toán ghi đơn: Nợ TK 004 "Nợ khó đòi đã xử lý".

(10) Cuối niên độ kế toán, số dư nợ phải thu của khách hàng có gốc ngoại tệ được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính:

- Trường hợp tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính lớn hơn tỷ giá đang phản ánh trên sổ kế toán TK 131 "Phải thu của khách hàng" có gốc ngoại tệ thì số chênh lệch tỷ giá hối đoái, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Phải thu khách hàng tăng tương ứng phần chênh lệch

Có TK 413 (4131): Số chênh lệch tăng.

- Trường hợp tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính nhỏ hơn tỷ giá đang phản ánh trên sổ kế toán TK 131 "Phải thu của khách hàng" có gốc ngoại tệ thì số chênh lệch tỷ giá hối đoái, kế toán ghi:

Nợ TK 413 (4131): Số chênh lệch giảm

Có TK 131: Số chênh lệch.

3. Sổ sách kế toán

Tại các doanh nghiệp tổ chức công tác kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký chung, kế toán các khoản phải thu của khách hàng sử dụng các sổ kế toán như: "Sổ chi tiết thanh toán với người mua", "Sổ chi tiết thanh toán với người mua bằng ngoại tệ", "Sổ tổng hợp thanh toán với người mua", "Sổ nhật ký chung", "Sổ nhật ký bán hàng", "Sổ cái TK 131 - Phải thu của khách hàng ".

a) Sổ chi tiết thanh toán với người mua

- Mục đích: Dùng để theo dõi tình hình thanh toán giữa doanh nghiệp với từng đối tượng khách hàng, từng thời hạn thanh toán về giá trị hàng hoá, sản phẩm, dịch vụ bán chịu, cung cấp chưa thanh toán. "Sổ chi tiết thanh toán với người mua" là cơ sở để kế toán phản ánh lên "Sổ tổng hợp thanh toán với người mua".

- Phương pháp ghi sổ:

Căn cứ vào các hoá đơn bán hàng, hoá đơn GTGT chưa thanh toán, kế toán phân loại các chứng từ trên theo từng đối tượng khách hàng, thời hạn thanh toán, tiến hành theo dõi trên sổ chi tiết.

Cột A: Ghi ngày, tháng, năm kế toán ghi sổ.

Cột B, C: Ghi ngày, tháng, số hiệu của chứng từ.

Cột D: Ghi nội dung của nghiệp vụ.

Cột E: Ghi tài khoản đối ứng.

Cột 1: Ghi thời hạn được chiết khấu.

Cột 2, 3: Ghi số phát sinh bên Nợ, bên Có của tài khoản.

Cột: 4, 5: Ghi dư Nợ hoặc dư Có của TK sau từng nghiệp vụ.

Số dư đầu kỳ, cộng số phát sinh Nợ, phát sinh Có, số dư cuối kỳ, là cơ sở số liệu để kế toán phản ánh trên "Sổ tổng hợp thanh toán với người mua", là cơ sở để kế toán đối chiếu kiểm tra tình hình thanh toán với từng đối tượng khách hàng.

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số S 31 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CHI TIẾT THANH TOÁN VỚI NGƯỜI MUA (NGƯỜI BÁN)

(Dùng cho TK: 131, 331)
Tài khoản:.....
Đối tượng:.....
Loại tiền: VNĐ

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Thời hạn được chiết khấu	Số phát sinh		Số dư	
	Số hiệu	Ngày, tháng				Nợ	Có	Nợ	Có
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5
			- Số dư đầu kỳ						
			- Số phát sinh trong kỳ						
			...						
			- Cộng số phát sinh	x	x			x	x
			- Số dư cuối kỳ	x	x	x	x		

- Sổ này có... trang, đánh số từ trang 01 đến trang...
- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng..... năm....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

b) Sổ chi tiết thanh toán với người mua bằng ngoại tệ

- Mục đích: Dùng để theo dõi việc thanh toán với người mua theo từng đối tượng, từng thời hạn thanh toán và theo từng loại ngoại tệ.

- Phương pháp ghi sổ:

Sổ chi tiết thanh toán với người mua bằng ngoại tệ được mở theo từng tài khoản, đối tượng thanh toán và theo từng loại ngoại tệ.

Cột A: Ghi ngày, tháng, năm kế toán ghi sổ.

Cột B, C: Ghi ngày, tháng, số hiệu của chứng từ.

Cột D: Ghi nội dung của nghiệp vụ.

Cột E: Ghi tài khoản đối ứng.

Cột 1: Ghi tỷ giá hối đoái quy đổi ra Việt Nam đồng.

Cột 2: Ghi thời hạn được chiết khấu.

Cột 3: Ghi số tiền ngoại tệ phát sinh bên bên Nợ (ghi theo nguyên tệ).

Cột 4: Ghi số tiền phát sinh bên Nợ (ghi theo tiền Việt Nam sau khi được quy đổi).

Cột 5: Ghi số tiền phát sinh bên Có (ghi theo nguyên tệ).

Cột 6: Ghi số tiền phát sinh bên Có (ghi theo tiền Việt nam sau khi được quy đổi).

Cột 7, 9: Ghi số dư Nợ (hoặc Có) theo nguyên tệ sau từng nghiệp vụ thanh toán.

Cột 8, 10: Ghi số dư Nợ (hoặc Có) theo Việt Nam đồng sau từng nghiệp vụ thanh toán.

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số S 32 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CHI TIẾT THANH TOÁN VỚI NGƯỜI MUA (NGƯỜI BÁN) BẰNG NGOẠI TỆ

(Dùng cho TK: 131, 331)
Tài khoản:.....
Đối tượng:.....
Loại ngoại tệ:.....

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Tỷ giá hối đoái	Thời hạn được chiết khấu	Số phát sinh				Số dư			
							Nợ		Có		Nợ		Có	
	Số hiệu	Ngày, tháng					Ngoại tệ	Quy ra VNĐ	Ngoại tệ	Quy ra VNĐ	Ngoại tệ	Quy ra VNĐ	Ngoại tệ	Quy ra VNĐ
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			- Số dư đầu kỳ											
			- Số phát sinh											
			...											
			- Cộng số phát sinh	x	x	x					x	x	x	x
			- Số dư cuối kỳ	x	x	x	x	x	x	x				

- Sổ này có... trang, đánh số từ trang 01 đến trang...
- Ngày mở sổ:.....

Ngày.... tháng..... năm.....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

c) Sổ nhật ký bán hàng

Đơn vị:..... **Mẫu số S 03a 4 - DN**

Địa chỉ:..... *(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)*

SỔ NHẬT KÝ BÁN HÀNG

Năm:...

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Phải thu từ người mua (Ghi Nợ)	Ghi Có các tài khoản			
	Số hiệu	Ngày, tháng			TK ...	TK ...	TK khác	
							Số tiền	Số hiệu
A	B	C	D	1	2	3	4	E
			Số trang trước chuyển sang					
			Cộng chuyển trang sau					

- Sổ này có...trang, đánh số từ trang 01 đến trang....
- Ngày mở sổ:.....

Ngày... tháng... năm...

Người ghi sổ	Kế toán trưởng	Giám đốc
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

II. HẠCH TOÁN THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐƯỢC KHẤU TRỪ

Thuế GTGT là thuế tính trên khoản giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng.

Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ là thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ, dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT.

Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ được xác định bằng tổng số thuế GTGT ghi trên hoá đơn GTGT mua hàng hoá, dịch vụ (bao gồm cả TSCĐ)

dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, số thuế GTGT ghi trên chứng từ nộp thuế của hàng nhập khẩu và số thuế GTGT ghi trên chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nhà thầu nước ngoài theo quy định của Bộ Tài chính.

Khi hạch toán thuế GTGT đầu vào, kế toán cần chú ý tới các quy định sau:

- Hạch toán thuế GTGT chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, không áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp và hàng hoá dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

- Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào đồng thời dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thì doanh nghiệp phải hạch toán riêng thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ.

- Nếu không thể hạch toán riêng được, thuế GTGT đầu vào được tạm thời hạch toán vào TK 133 "Thuế GTGT được khấu trừ", cuối kỳ phải xác định số thuế GTGT được khấu trừ thông qua tỷ lệ giữa doanh thu bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ. Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được tính vào giá vốn tương ứng với doanh thu trong kỳ của hàng bán ra hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh tuỳ theo từng trường hợp cụ thể.

Căn cứ để xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ là số thuế GTGT ghi trên hoá đơn GTGT hay còn gọi là "Hoá đơn đỏ" khi mua hàng hoá, dịch vụ (bao gồm cả TSCĐ), chứng từ nộp thuế GTGT của hàng nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nhà thầu nước ngoài theo quy định.

Ngoài ra doanh nghiệp phải tuân thủ theo các quy định ghi trong Luật thuế GTGT của Nhà nước.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán thuế GTGT sử dụng **TK 133 "Thuế GTGT được khấu trừ"** phản ánh số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, đã khấu trừ và còn được khấu trừ của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 133 như sau:

Bên Nợ: Số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Bên Có:

- Số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ.

- Kết chuyển số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ.

- Số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá mua vào nhưng đã trả lại, được giảm giá.

- Số thuế GTGT đầu vào được hoàn lại.

Dư Nợ: Phản ánh số thuế GTGT đầu vào còn được khấu trừ, số thuế GTGT đầu vào được hoàn lại nhưng ngân sách nhà nước chưa hoàn trả.

TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ có 2 TK cấp 2:

TK 1331 - Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ: Phản ánh thuế GTGT được khấu trừ của vật tư, hàng hoá, dịch vụ mua ngoài dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

TK 1332 - Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ: Phản ánh thuế GTGT đầu vào của quá trình đầu tư, mua sắm TSCĐ dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, của quá trình mua sắm bất động sản đầu tư.

2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

(1) Mua hàng hoá, vật tư, NVL, TSCĐ, bất động sản đầu tư thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 155, 211, 217....: Giá mua

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331, v.v... : Tổng giá thanh toán.

(2) Mua vật tư hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, không nhập kho mà sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 627, 641, 642, 241..: Giá mua

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331.. Tổng giá thanh toán.

(3) Mua hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, giao bán ngay (không nhập kho), kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá vốn hàng bán

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: Tổng giá thanh toán.

(4) Khi nhập khẩu hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh các loại hàng hoá chịu thuế GTGT:

- Phản ánh trị giá hàng nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211: Giá mua và thuế nhập khẩu

Có TK 333 (3333): Thuế nhập khẩu

Có TK 111, 112..: Giá mua.

- Phản ánh số thuế GTGT của hàng nhập khẩu phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 333 (33312): Thuế GTGT của hàng nhập khẩu.

(5) Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hoá, vật tư, NVL, TSCĐ, dịch vụ về dùng đồng thời cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT nhưng doanh nghiệp không hạch toán riêng được:

- Khi mua hàng hoá, vật tư, NVL, TSCĐ, dịch vụ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 155, 211, 217....: Giá mua

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: Tổng giá thanh toán.

- Cuối kỳ, kế toán xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ thông qua tỷ lệ (%) giữa doanh thu bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ:

+ Thuế GTGT không được khấu trừ được tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá vốn hàng bán

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ.

+ Nếu số thuế GTGT không được khấu trừ có giá trị lớn, cần phân bổ cho giá vốn hàng bán ra kỳ kế toán sau, kế toán kết chuyển số thuế đầu vào không được khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 142: Chi phí trả trước ngắn hạn (hoặc)

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ.

Định kỳ, kế toán phân bổ:

Nợ TK 632: Giá vốn tính cho 1 kỳ

Có TK 142 Chi phí trả trước ngắn hạn (hoặc)

Có TK 242: Chi phí trả trước dài hạn.

(6) Trường hợp doanh nghiệp mua TSCĐ có hoá đơn GTGT dùng chung cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT:

- Khi mua TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 211: Giá mua

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: Tổng giá thanh toán.

- Cuối kỳ, kế toán xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ thông qua tỷ lệ (%) giữa doanh thu bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ:

+ Thuế GTGT được khấu trừ trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (33311): Thuế GTGT đầu ra

Có TK 133 (1332): Thuế GTGT được khấu trừ.

+ Thuế GTGT không được khấu trừ được tính vào chi phí bộ phận liên quan trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642...: Chi phí liên quan

Có TK 133: Số thuế GTGT không được khấu trừ.

+ Nếu số thuế GTGT không được khấu trừ có giá trị lớn, cần phân bổ cho chi phí bộ phận liên quan kỳ kế toán sau, kế toán kết chuyển số thuế đầu vào không được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 142: Chi phí trả trước ngắn hạn (hoặc)

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn

Có TK 133: Số thuế GTGT không được khấu trừ.

Định kỳ, kế toán phân bổ:

Nợ TK 623, 627, 641, 642...: Chi phí liên quan

Có TK 142: Chi phí tính trong 1 kỳ (hoặc)

Có TK 242: Chi phí tính trong 1 kỳ.

(7) Trường hợp vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ mua vào thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bị tổn thất do thiên tai, hoả hoạn, bị mất:

- Nếu xác định được trách nhiệm cá nhân, tổ chức bồi thường thì thuế GTGT không được tính vào số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ khi kê khai thuế GTGT.

- Trường hợp vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ mua vào thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bị tổn thất chưa xác định được nguyên nhân chờ xử lý, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1381): Tài sản thiếu chờ xử lý

Có TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ.

- Trường hợp vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ mua vào thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bị tổn thất khi có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 334...: Số thu bồi thường

Nợ TK 632: Nếu được tính vào chi phí

Có TK 138 (1381): Phải thu khác

Có TK 133: Nếu xác định nguyên nhân xử lý ngay.

(8) Khi được hoàn thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 133 (1331).

(9) Cuối tháng, xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ với đầu ra khi xác định số thuế phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (33311): Thuế GTGT phải nộp

Có TK 133 (1331): Thuế GTGT được khấu trừ.

(10) Khi ngân sách nhà nước thanh toán số thuế được hoàn lại, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112...: Số tiền được hoàn lại

Có TK 133 (1331): Thuế GTGT được khấu trừ.

III. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU NỘI BỘ

Phải thu nội bộ là các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và đơn vị cấp dưới, giữa các đơn vị cấp dưới với nhau. Trong đó, đơn vị cấp trên là tổng công ty, công ty phải là doanh nghiệp sản xuất kinh doanh độc lập, đơn vị cấp

dưới là các đơn vị thành viên trực thuộc hoặc phụ thuộc tổng công ty, công ty nhưng phải là đơn vị có tổ chức công tác kế toán riêng.

Các khoản thanh toán nội bộ bao gồm:

- Ở doanh nghiệp cấp trên (doanh nghiệp độc lập, tổng công ty):

+ Vốn, quỹ hoặc kinh phí đã giao, đã cấp cho cấp dưới.

+ Vốn kinh doanh cấp dưới vay không tính lãi.

+ Các khoản cấp dưới phải nộp theo quy định.

+ Các khoản nhờ cấp dưới thu hộ.

+ Các khoản đã chi trả hộ cấp dưới.

+ Các khoản đã cấp cho đơn vị trực thuộc để thực hiện khối lượng giao khoán nội bộ và nhận lại giá trị giao khoán nội bộ.

+ Các khoản phải thu vãng lai khác.

- Ở doanh nghiệp cấp dưới:

+ Các khoản được cấp trên cấp nhưng chưa nhận được (trừ vốn kinh doanh, kinh phí).

+ Khoản cho vay về vốn kinh doanh.

+ Các khoản nhờ cấp trên hoặc đơn vị nội bộ khác thu hộ.

+ Các khoản đã chi, đã trả hộ cấp trên và đơn vị nội bộ khác.

+ Các khoản phải thu vãng lai khác.

Phải thu nội bộ không bao gồm số vốn đầu tư mà công ty mẹ đầu tư vốn vào các công ty con và các khoản thanh toán giữa công ty mẹ và công ty con.

Các đơn vị nội bộ hạch toán độc lập, vì vậy khoản phải thu nội bộ của đơn vị này là khoản phải trả nội bội của đơn vị kia. Cuối kỳ, kế toán phải kiểm tra, đối chiếu, xác nhận số phát sinh và số dư theo từng nội dung phải thu, phải trả nội bộ, tiến hành thanh toán bù trừ theo từng đối tượng.

1 Tài khoản hạch toán.

Kế toán các khoản phải thu nội bộ sử dụng **TK 136 "Phải thu nội bộ"**: để phản ánh các khoản nợ và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu nội bộ. Nội dung phản ánh trên TK 136 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản đã chi hộ trả hộ đơn vị khác.

- Số tiền đơn vị cấp dưới phải thu về, các khoản cấp trên phải cấp xuống.

- Số tiền đơn vị cấp trên phải thu về, các khoản cấp dưới phải nộp.

- Số vốn kinh doanh đã cấp cho đơn vị cấp dưới.

Bên Có:

- Số tiền đã thu về các khoản phải thu trong nội bộ.

- Bù trừ số phải thu với số phải trả trong nội bộ cùng một đối tượng.

- Thu hồi vốn quỹ ở các đơn vị thành viên.

- Quyết toán với các đơn vị thành viên về kinh phí sự nghiệp đã cấp, đã sử dụng.

Dư Nợ: Số còn phải thu ở các đơn vị nội bộ.

TK 136 - Phải thu nội bộ có 2 TK cấp 2:

TK 1361: Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc: Tài khoản này mở cho đơn vị cấp trên để phản ánh số vốn kinh doanh hiện có ở các đơn vị trực thuộc do đơn vị cấp trên giao trực tiếp hoặc hình thành bằng các phương thức khác. Tài khoản này không phản ánh số vốn mà công ty mẹ đầu tư vào công ty con, các khoản này phản ánh trên TK 221 "Đầu tư vào công ty con".

- *TK 1368: Phải thu nội bộ khác*: Phản ánh tất cả các khoản phải thu khác giữa các đơn vị nội bộ.

2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

2.1. Kế toán ở đơn vị cấp dưới

(1) Khi phát sinh chi hộ, trả hộ cho đơn vị cấp trên và đơn vị nội bộ khác, kế toán ghi:

Nợ TK 136: Số đã chi hộ

Có TK 111, 112, v.v...

(2) Khi có văn bản, thông báo số quỹ khen thưởng, phúc lợi, quỹ đầu tư phát triển kinh doanh hoặc số lỗ của đơn vị sẽ được cấp trên cấp bù, kế toán ghi:

Nợ TK 136: Số phải thu theo thông báo, quyết định

Có TK 414, 415, 431, 421, v.v...

(3) Khi bán hàng hoá, sản phẩm, dịch vụ cho các đơn vị nội bộ khác hoặc cấp trên mà đơn vị chưa được thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 136: Tổng giá thanh toán

Có TK 512: Giá trị không .

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

(4) Khi thanh toán bù trừ các khoản phải thu và phải trả nội bộ

Nợ TK 336: Phải trả nội bộ

Có TK 136 (1368): Phải thu nội bộ.

(5) Khi nhận được các khoản thanh toán của cấp trên hoặc các đơn vị nội bộ khác bằng tiền, vật tư, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Nếu bằng tiền

Nợ TK 152, 153...: Nếu bằng vật tư

Có TK 136 (1368): Phải thu nội bộ.

2.1. Kế toán ở đơn vị cấp trên

(1) Cấp, giao vốn kinh doanh hoặc cấp kinh phí sự nghiệp trực tiếp từ ngân sách cho cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1361): Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc

Có TK 111, 112, 152, 153, v.v...

(2) Trường hợp cấp vốn kinh doanh cho đơn vị cấp dưới bằng TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1): Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc

Nợ TK 214: Hao mòn luỹ kế

Có TK 211: Nguyên giá.

(3) Cấp trên uỷ quyền cho đơn vị cấp dưới nhận vốn hoặc kinh phí trực tiếp từ ngân sách, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1361): Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh.

(4) Cấp trên duyệt báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới về số vốn kinh doanh được bổ sung từ kết quả sản xuất, kinh doanh cho đơn vị cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1361): Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh.

(5) Cấp dưới hoàn lại vốn kinh doanh cho cấp trên hoặc ngân sách nhà nước, khi nhận được tiền cấp dưới nộp lên, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 136 (1361)	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc.

(6) Phát sinh các khoản phải thu của cấp dưới để lập quỹ, kế toán ghi

Nợ TK 136 (1368): Số phải thu theo quy định

Có TK 451, 414, 415, 431, 421: Số bổ sung các quỹ, nguồn vốn theo quy định.

(7) Phát sinh các khoản chi hộ cho cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 136 (1368): Phải thu nội bộ

Có TK 111, 112: Số đã chi hộ.

(8) Nhận tiền đơn vị cấp dưới nộp về các khoản cấp trên đã chi hộ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 136 (1368)	Phải thu nội bộ.

(9) Thanh toán bù trừ các khoản phải thu phải trả nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 336: Số phải trả nội bộ đã thanh toán bù trừ

Có TK 136 (1368): Số phải thu đã được thanh toán bù trừ.

(10) Tổng hợp và duyệt quyết toán cho cấp dưới về các khoản chi sự nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 161: Số chi cấp dưới được duyệt

Có TK 136: Ghi giảm khoản phải thu.

IV. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU KHÁC

Các khoản phải thu khác là các khoản doanh nghiệp phải thu ngoài các khoản phải thu của khách hàng, phải thu nội bộ, thuế GTGT được khấu trừ..., bao gồm:

- Giá trị các tài sản thiếu đã phát hiện chưa xác định rõ nguyên nhân, chờ xử lý.

- Các khoản phải thu về bồi thường vật chất do cá nhân, tập thể ở trong và ngoài đơn vị gây ra.

- Các khoản phải thu do đơn vị cho vay, mượn vật tư về tiền vốn có tính chất tạm thời không lấy lãi.

- Các khoản đã chi cho hoạt động sự nghiệp, chi đầu tư xây dựng cơ bản, chi phí sản xuất kinh doanh nhưng không được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt phải thu hồi hoặc chờ xử lý.

- Các khoản đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu chi hộ cho đơn vị uỷ thác xuất khẩu như: phí ngan hàng, phí vận chuyển, giám định hải quan.

- Các khoản chi phí phát sinh khi cổ phần hoá công ty nhà nước như: chi phí cổ phần hoá, trợ cấp cho lao động thôi việc, hỗ trợ đào tạo lại lao động trong doanh nghiệp cổ phần hoá...

- Tiền lãi, cổ tức, lợi nhuận phải thu từ các hoạt động đầu tư tài chính.

- Các khoản phải thu khác ngoài những khoản trên.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán các khoản phải thu khác sử dụng **TK 138 "Phải thu khác"** để phản ánh các khoản nợ phải thu ngoài phạm vi đã phản ánh ở các khoản phải thu như: phải thu của khách hàng, phải thu nội bộ, thuế GTGT được khấu trừ. Nội dung phản ánh trên TK 138 như sau:

Bên Nợ:

- Giá trị tài sản thiếu chờ giải quyết.

- Phải thu tập thể, cá nhân (trong và ngoài đơn vị) đối với tài sản thiếu đã xác định rõ nguyên nhân và có biện pháp xử lý ngay.

- Số phải thu về các khoản phát sinh khi cổ phần hoá công ty nhà nước.

- Số phải thu về tiền lãi, cổ tức, lợi nhuận các hoạt động đầu tư tài chính.

- Các khoản phải thu khác phát sinh.

Bên Có:

- Kết chuyển giá trị tài sản thiếu vào tài khoản liên quan theo quyết định xử lý.

- Kết chuyển các khoản phải thu về cổ phần hoá công ty nhà nước.

- Số tiền đơn vị đã thu được về các khoản nợ phải thu khác.

Dư Nợ: Các khoản còn phải thu khác còn phải thu.

TK 138 - Phải thu khác có 3 TK cấp 2:

TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý: Phản ánh giá trị tài sản thiếu chưa xác định rõ nguyên nhân, còn chờ quyết định xử lý.

TK 1385 - Phải thu về cổ phần hoá: Phản ánh số phải thu về cổ phần hoá mà doanh nghiệp đã chi ra, như: chi phí cổ phần hoá, trợ cấp cho lao động thôi việc, hỗ trợ đào tạo lại lao động trong doanh nghiệp cổ phần hoá...

TK 1388 - Phải thu khác: Phản ánh các khoản phải thu khác ngoài phạm vi đã phản ánh ở các khoản phải thu như: phải thu của khách hàng, phải thu nội bộ, thuế GTGT được khấu trừ, giá trị tài sản thiếu chờ xử lý, phải thu về cổ phần hoá.

2. Phương pháp kế toán

2.1. Kế toán tài sản thiếu chờ xử lý

(1) Khi phát hiện vật tư, hàng hoá mất mát, hao hụt chưa tìm được nguyên nhân còn chờ xử lý, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1381): Giá trị tài sản thiếu chờ xử lý

Có TK 151, 152, 153, 154, 155, 156...: Giá trị thiếu.

(2) Nếu phát hiện TSCĐ hữu hình phát hiện thiếu hụt, mất chưa rõ nguyên nhân chờ quyết định xử lý, kế toán ghi:

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn

Nợ TK 138 (1381): Giá trị còn lại

Có TK 211: Nguyên giá TSCĐ.

(3) Căn cứ vào quyết định xử lý giá trị tài sản thiếu của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 334: Phần cá nhân, tổ chức phải bồi thường

Nợ TK 632: Giá vốn hàng bán

Có TK 138 (1381): Tài sản thiếu chờ xử lý.

2.2. Kế toán các khoản phải thu khác

(1) Các khoản cho vay, mượn vật tư, tiền vốn tạm thời không lấy lãi, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388): Số phải thu về cho vay

Có TK 111, 112, 152, 153, v.v... : Trị giá thực tế cho vay.

(2) Các khoản phải thu về bồi thường vật chất do mất mát, hư hỏng tài sản đã xác định được nguyên nhân và người chịu trách nhiệm bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388): Số tiền phải bồi thường

Có TK 111, 152, 153, 155, 156: Giá trị tài sản mất mát, hư hỏng.

(4) Các khoản doanh thu của hoạt động tài chính, hoạt động khác được thu nhưng chưa thu được như cho thuê TSCĐ, lãi về đầu tư ngắn hạn, dài hạn đến hạn, tiền phạt, bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388): Số phải thu theo thông báo

Có TK 515: Tiền lãi, cổ tức...

Có TK 711: Thu tiền phạt bồi thường.

(5) Khi thu hồi được các khoản phải thu khác bằng tiền mặt, TGNH, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số đã thu hồi

Có TK 138 (1388): Phải thu khác.

V. HẠCH TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ PHẢI THU KHÓ ĐÒI

Phải thu khó đòi là các khoản nợ mà người mắc nợ khó hoặc không có khả năng trả nợ đúng kỳ hạn trong năm kế hoạch.

Quán triệt nguyên tắc thận trọng đòi hỏi phải lập dự phòng khi có những bằng chứng tin cậy về các khoản phải thu khó đòi.

Lập dự phòng phải thu khó đòi là việc đơn vị tính trước vào chi phí doanh nghiệp một khoản chi để khi có các khoản nợ khó đòi, không đòi được thì tình hình tài chính của đơn vị không bị ảnh hưởng.

Việc lập dự phòng phải thu khó đòi được thực hiện vào cuối niên độ kế toán, trước khi lập báo cáo tài chính như các khoản dự phòng khác. Mức lập dự phòng đối với nợ phải thu khó đòi và việc xử lý xoá nợ khó đòi phải theo quy định của chế độ tài chính quy định doanh nghiệp.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán dự phòng phải thu khó đòi sử dụng **TK 139 "Dự phòng phải thu khó đòi"** để phản ánh các khoản dự phòng phải thu khó đòi. Nội dung phản ánh trên TK 139 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản phải thu khó đòi đã xử lý.

- Hoàn nhập dự phòng vào cuối niên độ kế toán.

Bên Có: Trích lập dự phòng phải thu khó đòi tính vào chi phí.

Số dư Có: Số dự phòng phải thu khó đòi còn lại cuối kỳ.

2. Phương pháp hạch toán

(1) Cuối kỳ kế toán năm, doanh nghiệp căn cứ vào các khoản nợ phải thu được xác định là không chắc chắn thu được (nợ phải thu khó đòi), kế toán tính toán xác định số dự phòng phải thu khó đòi cần phải trích lập. Nếu số dự phòng phải thu khó đòi cần phải trích lập năm nay lớn hơn số dự

phòng phải thu khó đòi đã trích lập ở cuối niên độ trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch dự phòng cần phải trích thêm, kế toán ghi:

Nợ TK 642: Số cần trích lập thêm tính vào chi phí

Có TK 139: Số dự phòng trích lập bổ sung.

(2) Nếu số dự phòng phải thu khó đòi cần phải trích lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập ở cuối niên độ trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi giảm chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 139: Số chênh lệch dự phòng phải hoàn nhập

Có TK 642: Ghi giảm chi phí.

(3) Các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được, được phép xoá nợ, kế toán ghi:

Nợ TK 139: Số tính trên phần đã trích lập dự phòng (nếu có)

Nợ TK 642: Số tính trên phần chưa trích lập dự phòng

Có TK 131: Xoá sổ số phải thu khách hàng

Có TK 138: Xoá sổ số phải thu khác.

Đồng thời kế toán ghi: Nợ TK 004

(4) Đối với các khoản phải thu khó đòi đã được xử lý xoá nợ, nếu sau đó thu hồi được, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số đã thu hồi được

Có TK 711: Ghi tăng thu nhập khác.

Đồng thời ghi đơn vào bên Có TK 004 "Nợ khó đòi đã xử lý".

VI. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN TẠM ỨNG

Tạm ứng là việc cán bộ, công chức, viên chức hoặc người lao động làm việc tại doanh nghiệp ứng trước một khoản tiền hoặc vật tư để người đó sử dụng vào nhiệm vụ sản xuất kinh doanh hoặc giải quyết một công việc đã được phê duyệt. Người nhận tạm ứng phải là công chức hoặc cán bộ hợp đồng của đơn vị.

Kế toán các khoản tạm ứng thực hiện một số quy định sau:

- Người nhận tạm ứng phải là công chức, viên chức hoặc người lao động làm việc tại doanh nghiệp, đối với người nhận tạm ứng thường xuyên phải được giám đốc chỉ định.

- Người nhận tạm ứng phải có giấy đề nghị tạm ứng và sử dụng đúng mục đích.

- Người nhận tạm ứng chỉ được tạm ứng lần sau khi đã thanh toán số đã tạm ứng lần trước.

- Người nhận tạm ứng phải chịu trách nhiệm với doanh nghiệp về số đã nhận tạm ứng. Số tiền tạm ứng dùng không hết phải nộp lại quỹ, nghiêm cấm chuyển tiền tạm ứng cho người khác sử dụng.

- Kế toán phải theo dõi chi tiết từng người tạm ứng, từng khoản tạm ứng, từng lần tạm ứng và thanh toán tạm ứng.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán các khoản tạm ứng sử dụng **TK 141 "Tạm ứng"** để theo dõi từng người nhận tạm ứng và tình hình thanh toán các khoản tạm ứng. Nội dung phản ánh trên TK 141 như sau:

Bên Nợ:

- Các khoản tiền đã tạm ứng cho công chức, viên chức, người lao động.

- Các khoản tạm ứng để thực hiện khối lượng xây lắp nội bộ.

Bên Có:

- Các khoản tạm ứng đã thanh toán.

- Số tạm ứng chi không hết nhập lại quỹ hoặc trừ vào lương.

Dư Nợ:

Số tiền đã tạm ứng chưa thanh toán.

2. Phương pháp hạch toán

- Khi chi tiền tạm ứng cho cán bộ đi công tác hoặc mua vật tư, người nhận thầu, v.v... , kế toán ghi:

Nợ TK 141: Số tạm ứng

Có TK 111, 112: Số tiền đã chi tạm ứng.

- Khi chi tiêu xong, người nhận tạm ứng lập bảng kê thanh toán tạm ứng kèm theo các chứng từ gốc có liên quan. Kế toán kiểm tra chứng từ, căn cứ vào bảng kê thanh toán đã được duyệt, ghi:

Nợ TK 641, 642, 627, 152, 153, 156, v.v... : Số không bao gồm thuế GTGT.

Nợ TK 133 (nếu có): Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 141: Tạm ứng giảm.

- Các khoản tạm ứng chi không hết, phải nhập quỹ hoặc trừ vào lương của người nhận tạm ứng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 334: Số tạm ứng thừa khấu trừ

Có TK 141: Tạm ứng.

- Trường hợp số thực chi duyệt lớn hơn số đã tạm ứng, kế toán lập phiếu chi để thanh toán thêm cho người nhận tạm ứng, ghi:

Nợ TK 152, 153, 621, 627, 331...: Thanh toán tạm ứng

Có TK 111: Chi bổ sung tiền mặt.

VII. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN CẦM CỐ, KÝ QUỸ, KÝ CƯỢC NGẮN HẠN

Nền kinh tế thị trường hình thành khách quan nhiều mối quan hệ, trong đó mối quan hệ chiếm dụng tiền vốn, tài sản... lẫn nhau giữa các chủ thể diễn ra khá thường xuyên, có thể là dưới phương thức mua, bán chịu, vay vốn, thuê tài sản... Tuy nhiên, nguy cơ rủi ro của các mối quan hệ này là rất lớn. Nghiệp vụ cầm cố, ký quỹ, ký cược là giải pháp niềm tin làm giảm thiểu nguy cơ trên.

Cầm cố ngắn hạn là việc doanh nghiệp mang tài sản của mình giao cho người nhận cầm cố cầm giữ để vay vốn hoặc để nhận bảo lãnh trong khoảng thời gian dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường. Tài sản cầm cố có thể là vàng, bạc, kim khí quý, đá quý, xe máy, ô tô, cũng có thể là những giấy tờ chứng nhận quyền sở hữu về nhà, đất hoặc tài sản. Những tài sản, vật dụng đã mang cầm cố, doanh nghiệp có thể không có quyền sử dụng trong thời gian cầm cố. Sau khi thanh toán tiền vay, doanh nghiệp có quyền nhận lại những tài sản đã cầm cố.

Trong trường hợp doanh nghiệp không trả nợ được tiền vay hoặc bị phá sản thì người cho vay có thể phát mại các tài sản cầm cố để lấy tiền bù đắp lại số tiền cho vay đã bị mất.

Ký quỹ ngắn hạn là việc doanh nghiệp gửi một khoản tiền mặt, vàng, kim khí quý, đá quý hay các giấy tờ có giá trị vào tài khoản phong toả tại ngân hàng trong khoảng thời gian dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường để đảm bảo việc bảo lãnh cho doanh nghiệp.

Ký cược ngắn hạn là việc doanh nghiệp đi thuê tài sản giao cho bên cho thuê một khoản tiền như: tiền mặt, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý hoặc các

vật có giá trị cao khác trong khoảng thời gian dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường nhằm mục đích ràng buộc và nâng cao trách nhiệm của người đi thuê tài sản, phải quản lý, sử dụng tốt tài sản đi thuê và hoàn trả đúng thời gian quy định. Tiền ký cược do bên có tài sản cho thuê quy định, có thể lớn hơn hoặc bằng giá trị của tài sản cho thuê.

Tài sản đưa đi cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn được phản ánh trên TK 144 "Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn" theo đúng giá đã ghi sổ kế toán của doanh nghiệp. Khi xuất tài sản mang đi cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn ghi theo giá trị nào thì khi thu về ghi theo giá đó.

1. Tài khoản kế toán

Kế toán cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn sử dụng TK 144 "Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn" và các tài khoản liên quan khác để phản ánh.

TK 144 "Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn": dùng để phản ánh tài sản, tiền vốn của doanh nghiệp mang đi cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn (trong khoảng thời gian dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường) tại ngân hàng, công ty tài chính, Kho bạc Nhà nước, các tổ chức tín dụng trong các quan hệ kinh tế. Nội dung phản ánh của TK 144 như sau:

Bên Nợ: Giá trị tài sản mang đi cầm cố và giá trị tài sản hoặc số tiền đã ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

Bên Có: Giá trị tài sản cầm cố và giá trị tài sản hoặc số tiền ký quỹ, ký cược ngắn hạn đã nhận lại hoặc đã thanh toán.

Dư Nợ: Giá trị tài sản còn đang cầm cố và giá trị tài sản hoặc số tiền còn đang ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

(1) Dùng tiền mặt, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý hoặc tiền gửi ngân hàng để ký quỹ, ký cược ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 144: Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn

Có TK 111: Tiền mặt

Có TK 112: Tiền gửi ngân hàng.

(2) Dùng TSCĐ để cầm cố ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 144: Giá trị còn lại

Nợ TK 214: Hao mòn luỹ kế

Có TK 211: Nguyên giá.

(3) Nhận lại tài sản cầm cố hoặc tiền ký quỹ, ký cược ngắn hạn:

- Nhận lại TSCĐ cầm cố, kế toán ghi:

Nợ TK 211: Nguyên giá

Có TK 144: Giá trị còn lại (lúc đưa đi cầm cố)

Có TK 214: Hao mòn luỹ kế (lúc đưa đi cầm cố).

- Nhận lại số tiền mặt, vàng, bạc, kim khí quý, đá quý, tiền gửi ngân hàng ký quỹ, ký cược ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Tiền mặt (1111, 1112, 1113)

Nợ TK 112: Tiền gửi ngân hàng (1121, 1122, 1123)

Có TK 144: Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

(4) Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện đúng những cam kết, bị phạt vi phạm hợp đồng trừ vào tiền ký quỹ ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 811: Số tiền bị trừ

Có TK 144: Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

(5) Trường hợp doanh nghiệp không thanh toán tiền bán hàng cho người có hàng gửi bán, người bán hàng đề nghị trừ vào tiền đã ký quỹ. Khi nhận được thông báo của người có hàng gửi bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Phải trả người bán

Có TK 144: Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn.

Chương XI
HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ

I. HẠCH TOÁN VAY NGẮN HẠN

Vay nợ là cách thức huy động vốn tạm thời cho hoạt động sản xuất kinh doanh khi doanh nghiệp thiếu vốn tự có cho hoạt động của mình. Vay ngắn hạn là các khoản vay có thời hạn trả trong vòng một một năm kể từ ngày nhận tiền vay. Tiền vay ngắn hạn của ngân hàng hoặc các tổ chức tín dụng thường nhằm mục đích bổ sung vốn lưu động còn thiếu hoặc thực hiện các nghiệp vụ đầu tư tài chính ngắn hạn. Hạch toán vay ngắn hạn cần tuân thủ các quy định sau:

- Kế toán tiền vay ngắn hạn phải theo dõi chi tiết về số tiền đã vay, lãi vay, số tiền vay đã trả cả lãi và gốc, số tiền còn phải trả theo từng đối tượng cho vay, từng khế ước vay.

- Vay bằng ngoại tệ hoặc trả nợ vay bằng ngoại tệ phải theo dõi chi tiết gốc ngoại tệ riêng và quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam hoặc ra đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ vay và trả nợ vay để ghi sổ kế toán.

- Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá kỳ liên quan đến vay ngắn hạn bằng ngoại tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản giai đoạn trước hoạt động được phản ánh vào tài khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản. Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ liên quan đến trả nợ vay ngắn hạn bằng ngoại tệ được hạch toán vào thu nhập và chi phí hoạt động tài chính. Cuối niên độ kế toán, số dư nợ vay ngắn hạn bằng ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch bình quân của thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm cuối niên độ kế toán, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái nếu có được phản ánh vào tài khoản chênh lệch tỷ giá.

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán vay ngắn hạn sử dụng **TK 311 "Vay ngắn hạn"** để phản ánh các khoản vay ngắn hạn và tình hình trả nợ vay ngắn hạn của doanh nghiệp bao gồm tiền vay của ngân hàng và tiền vay của các tổ chức cá nhân trong và ngoài doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 311 như sau:

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả về các khoản vay ngắn hạn.
- Vay ngắn hạn giảm do tỷ giá hối đoái giảm (đối với nợ bằng ngoại tệ).

Bên Có:

- Số tiền vay ngắn hạn phát sinh.
- Số tiền tăng nợ vay do tỷ giá hối đoái tăng (đối với nợ bằng ngoại tệ).

Số dư Có: Phản ánh số tiền nợ vay ngắn hạn chưa trả.

2. Trình tự hạch toán

(1) Vay ngắn hạn nhập quỹ hoặc chuyển vào tài khoản tiền gửi ngân hàng, căn cứ vào các hợp đồng vay, khế ước vay và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 111: Số tiền vay nhập quỹ

Nợ TK 112: Số tiền vay gửi ngân hàng

Có TK 311: Tổng số tiền vay.

(2) Vay ngắn hạn để mua NVL, CCDC, hàng hoá dịch vụ sử dụng để sản xuất kinh doanh hàng hoá chịu thuế GTGT và tính thuế theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, v.v... : Số tiền vay ngắn hạn theo giá chưa thuế

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 311: Tổng tiền vay ngắn hạn.

(3) Vay ngắn hạn để mua NVL, CCDC, hàng hoá dịch vụ sử dụng để sản xuất kinh doanh hàng hoá không chịu thuế GTGT (GTGT) hoặc chịu thuế GTGT và tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156,.. , v.v... Có TK 311	Số tiền vay ngắn hạn.

(4) Vay ngắn hạn để trả nợ người bán, trả các khoản nợ khác, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Số tiền vay ngắn hạn trả người bán

Nợ TK 311: Số tiền vay ngắn hạn trả nợ vay ngắn hạn

Nợ TK 315: Số tiền vay ngắn hạn trả nợ dài hạn đến hạn trả

Có TK 311: Tổng tiền vay ngắn hạn.

(5) Trường hợp vay bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch là tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Vay ngắn hạn bằng tiền

Nợ TK 152, 153, 156, v.v...: Số tiền vay ngắn hạn mua tài sản

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 311: Tổng tiền vay ngắn hạn.

(6) Khi trả tiền nợ vay ngắn hạn bằng tiền Việt Nam, ghi:

Nợ TK 311 Có TK 111, 112	Số tiền vay ngắn hạn trả cho chủ nợ.

(7) Khi trả tiền vay ngắn hạn bằng ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá ghi trên sổ kế toán TK 311 nhỏ hơn tỷ giá ghi trên sổ TK 111, 112, kế toán ghi:

Nợ TK 311: Số tiền vay ngắn hạn theo tỷ giá ghi sổ

Có TK 635: Phần chênh lệch

Có TK 112, 111: Số thực trả theo tỷ giá xuất ngoại tệ.

- Nếu tỷ giá ghi trên sổ kế toán TK 311 lớn hơn tỷ giá ghi sổ của TK 111, 112, kế toán ghi:

Nợ TK 311; Theo tỷ giá ghi sổ

Có TK 515: Phần chênh lệch

Có TK 111, 112: Theo tỷ giá xuất ngoại tệ.

(8) Trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động) khi trả nợ vay bằng ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá ghi trên sổ kế toán TK 311 nhỏ hơn tỷ giá ghi trên sổ TK 111, 112, kế toán ghi:

Nợ TK 311: Vay ngắn hạn theo tỷ giá ghi sổ

Nợ TK 413: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111, 112: Theo tỷ giá thực tế xuất ngoại tệ.

- Nếu tỷ giá ghi trên sổ kế toán TK 311 lớn hơn tỷ giá ghi sổ của TK 111, 112, kế toán ghi:

Nợ TK 311: Vay ngắn hạn theo tỷ giá ghi sổ

Có TK 413: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111, 112: Theo tỷ giá thực tế xuất ngoại tệ.

(9) Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 " Chi phí đi vay" lãi tiền vay ngắn hạn được hạch toán vào chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh, tuy nhiên tuỳ theo thời điểm trả lãi người ta hạch toán như sau:

- Nếu trả lãi định kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi vay tính vào chi phí hoạt động tài chính

Nợ TK 627: Lãi vay tính vào chi phí sản xuất chung

Nợ TK 241: Lãi vay tính vào chi phí XDCB

Có TK 111: Số lãi thanh toán bằng tiền mặt

Có TK 112: Số lãi thanh toán bằng TGNH.

- Nếu trả lãi trước cho nhiều kỳ:

+ Khi trả lãi, kế toán ghi:

Nợ TK 142: Số lãi tính vào chi phí trả trước ngắn hạn

Có TK 111: Số lãi thanh toán bằng tiền mặt

Có TK 112: Số lãi thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng.

+ Định kỳ phân bổ lãi, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi phân bổ vào chi phí hoạt động tài chính

Nợ TK 627: Lãi phân bổ vào chi phí sản xuất chung

Nợ TK 241: Lãi phân bổ vào cho phí xây dựng cơ bản

Có TK 142: Số lãi phân bổ.

- Nếu trả lãi sau:

+ Định kỳ tính ra số lãi phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi tính vào chi phí hoạt động tài chính

Nợ TK 627: Lãi tính vào chi phí sản xuất chung

Nợ TK 241: Lãi tính vào chi phí xây dựng cơ bản

Có TK 335: Tiền lãi phải trả.

+ Khi thanh toán lãi, kế toán ghi:

Nợ TK 335: Số lãi phải trả

Có TK 111: Số lãi thanh toán bằng tiền mặt

Có TK 112: Số lãi thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng.

(10) Trường hợp phát sinh thu nhập từ hoạt động đầu tư tạm thời các khoản vốn vay chung, ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu được

Có TK 142, 335: Số tiền thu được ghi giảm lãi phải trả

Có TK 515: Số tiền thu được tính vào thu nhập hoạt động tài chính.

(11) Cuối niên độ kế toán, số dư nợ vay ngắn hạn có gốc ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính:

- Nếu tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính nhỏ hơn tỷ giá ghi sổ kế toán TK 311, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 311 Có TK 413	Số chênh lệch tỷ giá giảm.

- Nếu tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính lớn hơn tỷ giá ghi sổ kế toán TK 311, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 311 Có TK 413	Số chênh lệch tỷ giá tăng.

(12) Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại cuối kỳ các khoản vay ngắn hạn có gốc ngoại tệ:

Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính đối với các khoản vay ngắn hạn có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động) được phản ánh luỹ kế trên bảng cân đối kế toán. Khi kết thúc quá trình đầu tư xây dựng khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này được phân bổ tối đa là 5 năm vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí hoạt động tài chính kể từ khi công trình hoàn thành đưa vào sử dụng.

Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính đối với các khoản vay ngắn hạn có gốc ngoại tệ của hoạt động kinh doanh sau khi bù trừ giữa chênh lệch tỷ giá hối đoái tăng và chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm trên TK 413 sẽ được kết chuyển vào chi phí hoặc doanh thu hoạt động tài chính.

II. HẠCH TOÁN NỢ DÀI HẠN ĐẾN HẠN TRẢ

Nợ dài hạn đến hạn trả là các khoản nợ dài hạn đã đến hạn phải trả cho chủ nợ trong niên độ kế toán hiện hành. Hạch toán nợ dài hạn đến hạn trả cần tuân thủ các quy định sau:

Kế toán phải theo dõi chi tiết nợ dài hạn đến hạn trả, số đã trả, số còn phải trả theo từng chủ nợ.

Các khoản nợ dài hạn đến hạn trả có gốc ngoại tệ phải theo dõi chi tiết gốc ngoại tệ và quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch. Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ liên quan đến việc thanh toán các khoản nợ bằng ngoại tệ được hạch toán vào thu nhập hoặc chi phí hoạt động tài chính, các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh khi đánh giá lại số dư công nợ có gốc ngoại tệ cuối kỳ được hạch toán vào bên nợ hoặc bên Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Cuối niên độ kế toán, doanh nghiệp phải căn cứ vào kế hoạch trả nợ dài hạn, xác định số nợ dài hạn đến hạn phải thanh toán trong niên độ kế toán tiếp theo và chuyển sang nợ dài hạn đến hạn trả.

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán nợ dài hạn đến hạn trả sử dụng **TK 315 "Nợ dài hạn đến hạn trả"** để phản ánh các khoản nợ dài hạn đã đến hạn nhưng chưa được doanh nghiệp thanh toán trong kỳ kế toán năm, số nợ dài hạn đến hạn trả trong kỳ kế toán năm tới và tình hình thanh toán các khoản nợ này. Nội dung phản ánh trên TK 315 như sau:

Bên Nợ:

- Số tiền đã thanh toán về số nợ dài hạn đến hạn trả.

- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm do đánh giá lại số dư nợ dài hạn đến hạn trả có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính.

Bên Có:

- Số nợ dài hạn đến hạn trả cuối kỳ.

- Số chênh lệch tỷ giá tăng do đánh giá lại số dư nợ dài hạn đến hạn trả có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

Số dư: Số nợ còn phải trả của nợ dài hạn đến hạn trả cuối năm tài chính hoặc nợ quá hạn phải trả.

2. Trình tự hạch toán

(1) Cuối niên độ, kế toán xác định các khoản nợ dài hạn đến hạn trả trong năm sau và ghi:

Nợ TK 342 Có TK 315	Số nợ phải trả trong năm sau.

(2) Khi trả nợ dài hạn đến hạn trả, kế toán ghi:

Nợ TK 315: Số nợ dài hạn đến hạn trả

Có TK 111: Nếu thanh toán bằng tiền mặt

Có TK 112: Nếu thanh toán bằng TGNH

Có TK 131, 138: Nếu thanh toán bằng các khoản phải thu

Có TK 311: Nếu thanh toán bằng tiền vay ngắn hạn.

III. HẠCH TOÁN THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH

1. Tài khoản kế toán

Hạch toán thuế và các khoản phải nộp nhà nước sử dụng **TK 333 "Thuế và các khoản phải nộp nhà nước"** để phản ánh mối quan hệ thanh toán giữa doanh nghiệp với nhà nước về các khoản thuế, lệ phí và các khoản khác phải nộp cho nhà nước, các khoản đã nộp, còn phải nộp vào ngân sách nhà nước trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK 333 như sau:

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT đã được khấu trừ.
- Số thuế, phí, lệ phí đã nộp vào ngân sách nhà nước.
- Số thuế được giảm trừ.
- Số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, bị giảm giá.

Bên Có:

- Số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp,
- Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác phải nộp.

Dư Có: Phản ánh số thuế, phí, lệ phí còn phải nộp.

Tài khoản này có dư số Nợ trong trường hợp số thuế phải nộp nhỏ hơn số đã nộp hoặc số thuế đã nộp được xét miễn giảm hoặc cho thoái thu nhưng chưa thực hiện thoái thu.

TK 333 có 8 TK cấp 2:

TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp, có 2 TK cấp 3:

TK 33311 - Thuế GTGT đầu ra.

TK 33312 - Thuế GTGT hàng nhập khẩu.

TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

TK 3333 - Thuế xuất nhập khẩu.

TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

TK 3335 - Thuế thu nhập cá nhân.

TK 3336 - Thuế tài nguyên.

TK 3337 - Thuế nhà đất.

TK 3338 - Phí lệ phí và các khoản phải nộp khác.

2. Kế toán thuế GTGT phải nộp

Thuế GTGT là loại thuế tính trên giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng. Theo luật Thuế GTGT các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh hàng hoá chịu thuế GTGT khi bán hàng hoá dịch vụ phải tính và thu thuế GTGT của hàng hoá dịch vụ. Khi bán hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ các doanh nghiệp phải lập hoá đơn. Khi lập hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ cơ sở kinh doanh phải ghi rõ giá bán chưa thuế, thuế GTGT và tổng số tiền người mua phải thanh toán. Trường hợp trên hoá đơn không ghi thuế GTGT thì giá thanh toán trên hoá đơn là căn cứ tính thuế.

(1) Trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ khi bán sản phẩm hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ, căn cứ vào hoá đơn, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thực thu

Nợ TK 131: Số tiền khách hàng chưa thanh toán

Có TK 511, 512: Số tiền bán hàng chưa thuế

Có TK 333 (3331): Số thuế GTGT phải nộp.

(2) Nếu doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp cuối kỳ căn cứ vào số thuế phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 511 Có TK 333	Số thuế GTGT phải nộp.

(3) Nhận trước tiền cho thuê tài sản của nhiều kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thực thu

Có TK 3387: Phần doanh thu chưa thực hiện

Có TK 333: Số thuế GTGT phải nộp.

(4) Nhập khẩu vật tư hàng hoá, tài sản cố định, thuế GTGT hàng nhập khẩu được phản ánh như sau:

- Nếu vật tư, hàng hoá, tài sản cố định sử dụng cho sản xuất kinh doanh hàng hoá chịu thuế GTGT và tính thuế theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 133 Có TK 333 (3331)	Số thuế GTGT phải nộp được khấu trừ.

- Nếu vật tư, hàng hoá, tài sản cố định sử dụng cho sản xuất kinh doanh hàng hoá không chịu thuế GTGT hoặc tính thuế theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211: Số Thuế GTGT tính vào trị giá tài sản

Có TK 333 (3331): Số Thuế GTGT phải nộp.

(5) Trường hợp thanh lý, nhượng bán tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thực thu

Nợ TK 131: Số tiền khách hàng chưa trả

Có TK 511, 711: Số tiền chưa thuế GTGT

Có TK 333: Số thuế GTGT phải nộp.

(6) Trường hợp hàng bán bị trả lại, giảm giá hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 531: Giá trị hàng bán chưa thuế

Nợ TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp

Có TK 111, 112: Số trả bằng tiền mặt

Có TK 131: Số trừ vào nợ phải thu của khách hàng .

Số thuế GTGT đầu vào được phản ánh trên TK 133, cụ thể như sau:

(7) Số thuế GTGT đầu vào khi mua hàng hoá, vật tư, tài sản cố định sử dụng cho sản xuất kinh doanh hàng hoá dịch vụ chịu thuế và doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp khấu trừ, căn cứ vào hoá đơn, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211: Giá mua chưa thuế GTGT

Nợ TK 627, 623, 641, 642, 635, 811: Giá mua chưa thuế

Nợ TK 157, 632: Giá mua chưa thuế

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 111, 112, 331....: Tổng tiền thanh toán.

(8) Cuối kỳ, kế toán xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ với số thuế GTGT đầu ra phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3331) Có TK 133	Số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

(9) Số thuế GTGT phải nộp được giảm, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3331) Có TK 711	Số thuế GTGT phải nộp được giảm.

(10) Số thuế GTGT thực phải nộp vào ngân sách nhà nước, khi nộp ghi:

Nợ TK 333 (3331) Có TK 111, 112	Số thuế GTGT nộp vào ngân sách.

(11) Trường hợp được miễn giảm thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số được miễn giảm nhận bằng tiền

Nợ TK 333 (3331): Số được miễn giảm trừ vào số phải nộp

Có TK 711: Tổng số thuế được miễn giảm.

3. Kế toán thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế tiêu thụ đặc biệt là một loại thuế gián thu đánh trên giá bán của một số loại hàng hoá, dịch vụ đặc biệt. Các doanh nghiệp khi sản xuất và bán sản phẩm chịu thuế tiêu thụ đặc biệt phải xác định số thuế phải thu của người mua làm căn cứ nộp thuế vào ngân sách nhà nước.

(1) Khi xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt của sản phẩm tiêu thụ trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 511, 512 Có TK 333 (3332)	Số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp.

(2) Thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu

Nợ TK 152, 153, 156, 211,... Có TK 333 (3332)	Số thuế TTĐB phải nộp của hàng nhập khẩu tính vào trị giá hàng nhập khẩu.

(3) Nộp thuế tiêu thụ đặc biệt, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3332) Có TK 111, 112,...	Số tiền thực nộp.

(4) Trường hợp được miễn giảm thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thực nhận bằng tiền

Nợ TK 333 (3331): Phần trừ vào số thuế phải nộp

Có TK 711: Số thuế được miễn giảm.

4. Kế toán thuế xuất khẩu.

Các doanh nghiệp khi có hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu phải nộp thuế xuất khẩu cho ngân sách nhà nước trên cơ sở giá xuất khẩu theo quy định. Đây là loại thuế phát sinh trong quá trình tiêu thụ sản phẩm và được kế toán ghi giảm doanh thu bán hàng trong kỳ:

(1) Khi xác định được số thuế xuất khẩu phải nộp khi bán hàng hoá dịch vụ chịu thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 511 Có TK 333 (3333)	Số thuế xuất khẩu phải nộp.

(2) Khi nộp thuế vào ngân sách nhà nước, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3333) Có TK 111, 112	Số tiền thực nộp.

(3) Trường hợp được miễn giảm thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thuế được miễn giảm thu bằng tiền

Nợ TK 333 (3331): Số được miễn giảm trừ vào số phải nộp

Có TK 711: Số thuế được miễn giảm.

5. Kế toán thuế nhập khẩu

Thuế nhập khẩu là một loại thuế gián thu đánh trên các hàng hoá, dịch vụ được phép nhập khẩu vào Việt Nam. Thuế nhập khẩu được xác định căn cứ vào số lượng, giá tính thuế và thuế suất của từng mặt hàng. Thuế nhập

khẩu phát sinh trong quá trình mua hàng và được tính vào giá thực tế của NVL, hàng hoá nhập khẩu.

(1) Khi nhập khẩu vật tư, hàng hoá, tài sản cố định, kế toán phản ánh số thuế nhập khẩu phải nộp bằng bút toán:

Nợ TK 152, 156, 211...: Thuế NK tính vào trị giá hàng nhập khẩu

Có TK 333 (3333): Thuế nhập khẩu phải nộp

Có TK 111, 112, 331: Giá mua hàng nhập khẩu.

(2) Khi nộp thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3333) Có TK 111, 112, 331	Số thuế thực nộp.

(3) Hoàn lại thuế nhập khẩu trong trường hợp tạm nhập tái xuất, trường hợp hàng thực nhập ít hơn so với tờ khai, kế toán ghi:

Nợ TK 333: Số thuế được hoàn lại trừ vào số phải nộp

Nợ TK 111, 112: Số được hoàn lại bằng tiền

Có TK 632: Số thuế được hoàn lại

Có TK 711: Số thuế được hoàn lại.

IV. HẠCH TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI TRẢ, PHẢI NỘP KHÁC

Các khoản phải trả phải nộp khác là các khoản thanh toán có tính chất vãng lai như phải trả tiền phạt, tiền bồi thường cho doanh nghiệp khác, giá trị vật tư thừa, phải trả thu nhập cho các cổ đông, các bên tham gia liên doanh...

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán các khoản phải trả phải nộp khác sử dụng **TK 338 "Phải trả, phải nộp khác"** để phản ánh các khoản phải trả phải nộp khác. Nội dung phản ánh trên TK 338 đã giới thiệu ở chương II. Trình tự hạch toán trên TK 338 như sau:

2. Phương pháp hạch toán

(1) Khi phát hiện thừa tài sản chưa rõ nguyên nhân, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán phản ánh giá trị tài sản thừa bằng bút toán:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 155, 156, 158, 211

Có TK 338 (3381).

(2) Khi có quyết định xử lý:

Nợ TK 338 (3381): Giá trị tài sản thừa

Có TK 411, ...: Bổ sung nguồn vốn kinh doanh, ...

Có TK 331, ...: Nếu phải trả người bán.

(3) Khi nhận ký quỹ, cầm cố ngắn hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 338 (3386)	Số tiền thực nhận.

(4) Khi hoàn trả lại cho đơn vị ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3386) Có TK 111, 112	Số tiền trả lại.

(5) Trường hợp tiền phạt thu được trừ vào tiền ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3386) Có TK 711	Số tiền phạt.

(6) Số lãi phải trả cho các bên liên doanh, cổ tức phải trả cho cổ đông:

- Tính ra số lãi phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 338 (3388)	Số lãi phải trả.

- Khi trả tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 338 (3388) Có TK 111, 112	Số tiền thực trả.

(7) Doanh thu chưa thực hiện phát sinh đối với các trường hợp cho thuê tài sản:

- Khi thu tiền trước cho nhiều kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 111, 112....: Số tiền thu

Có TK 338 (3387): Số tiền chưa Thuế GTGT

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT.

- Khi tính vào doanh thu của từng kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 338 (3387) Có TK 511	Doanh thu của kỳ kế toán.

V. HẠCH TOÁN VAY DÀI HẠN

Tiền vay của ngân hàng, các tổ chức tín dụng có thời hạn trên một năm thường sử dụng cho việc đầu tư mua sắm tài sản cố định, xây dựng cơ bản, đầu tư tài chính được gọi là các khoản vay dài hạn. Để hạch toán các khoản vay dài hạn cần tuân thủ các quy định sau:

Cuối mỗi niên độ kế toán phải tính toán và lập kế hoạch vay dài hạn, đồng thời xác định các khoản vay dài hạn đến hạn trả trong niên độ kế toán tiếp theo để theo dõi và có kế hoạch chi trả.

Phải theo dõi chi tiết từng khoản vay, từng đối tượng và chi tiết cho từng khế ước cho vay.

Trường hợp vay bằng ngoại tệ kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên tệ. Các khoản vay và trả nợ vay bằng ngoại tệ phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế ngày giao dịch hoặc tỷ giá ghi sổ kế toán của khoản nợ vay (đối với bên Nợ TK 341). Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí hoạt động tài chính.

Cuối niên độ kế toán, số dư các khoản vay dài hạn bằng ngoại tệ phải được đánh giá lại theo tỷ giá thực tế ngày giao dịch tại thời điểm cuối kỳ. Phần chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được hạch toán vào TK 413 và được xử lý theo quy định.

1. Tài khoản kế toán

Hạch toán vay dài hạn sử dụng **TK 341 "Vay dài hạn"** để phản ánh các khoản vay dài hạn và tình hình thanh toán các khoản tiền vay dài hạn của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 341 như sau:

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả các khoản vay dài hạn.

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái giảm do đanh giá lại số dư nợ dài hạn có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

Bên Có:

- Số tiền vay dài hạn phát sinh trong kỳ.

- Chênh lệch tỷ giá tăng do đánh giá lại số dư nợ dài hạn có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

Số dư Có:

Phản ánh số tiền vay dài hạn chưa trả cuối kỳ.

2. Phương pháp hạch toán

Vay dài hạn có thể bằng tiền, bằng các khoản vay thanh toán, cụ thể như sau:

(1) Vay dài hạn nhập quỹ, hoặc gửi vào ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112	Tổng số tiền vay.
Có TK 341	

(2) Vay dài hạn để mua TSCĐ, mua NVL, công cụ, dụng cụ..., kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211, 213: Tiền vay mua tài sản

Nợ TK 241: Vay dùng cho xây dựng cơ bản

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 341: Tổng tiền vay.

(3) Vay dài hạn để thanh toán cho nhà cung cấp, ứng trước cho người bán người nhận thầu..., kế toán ghi:

Nợ TK 331	Tổng số tiền vay thanh toán cho người bán, nhà thầu.
Có TK 341	

(4) Vay dài hạn để đầu tư, góp vốn, đầu tư cổ phiếu..., kế toán ghi:

Nợ TK 221: Số tiền vay đầu tư vào công ty con

Nợ TK 222: Số tiền vay để góp vốn liên doanh

Nợ TK 223: Tiền vay đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 228: Vay để đầu tư dài hạn khác

Có TK 341: Tổng số tiền vay.

(5) Nếu vay dài hạn bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế ngày giao dịch, kế toán ghi:

Nợ TK 111.112: Tổng số tiền vay theo tỷ giá thực tế

Nợ TK 152, 153, 211, 213...: Số tiền vay mua tài sản

Nợ TK 331, 241: Vay để thanh toán

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào

Có TK 341: Tổng tiền vay theo tỷ giá thực tế.

(6) Trả nợ vay dài hạn bằng tiền Việt Nam, kế toán ghi:

Nợ TK 341: Số tiền vay theo tỷ giá kế toán ghi sổ

Có TK 111, 112, 131: Số tiền vay theo tỷ giá kế toán ghi sổ.

(7) Nếu trả bằng ngoại tệ:

- Trường hợp trả nợ vay dài hạn trong giai đoạn xây dựng cơ bản trước hoạt động:

+ Nếu tỷ giá ghi sổ nhỏ hơn tỷ giá xuất ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 341: Theo tỷ giá kế toán ghi sổ

Nợ TK 413: Phần chênh lệch tỷ giá

Có TK 111, 112: Số tiền thanh toán theo tỷ giá xuất ngoại tệ.

+ Nếu tỷ giá ghi sổ lớn hơn tỷ giá xuất ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 341: Số tiền vay theo tỷ giá kế toán ghi sổ

Có TK 111, 112: Số tiền thanh toán theo tỷ giá xuất ngoại tệ

Có TK 413: Phần chênh lệch.

- Trường hợp trả nợ vay dài hạn trong giai đoạn sản xuất kinh doanh, kế toán ghi:

+ Nếu tỷ giá ghi sổ nhỏ hơn tỷ giá xuất ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 341: Số tiền vay theo tỷ giá kế toán ghi sổ

Nợ TK 635: Phần chênh lệch

Có TK 111, 112: Số tiền vay theo tỷ giá xuất ngoại tệ.

+ Nếu tỷ giá ghi sổ lớn hơn tỷ giá xuất ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 341: Số tiền vay theo tỷ giá kế toán ghi sổ

Có TK 111, 112: Số tiền vay theo tỷ giá xuất ngoại tệ

Có TK 515: Phần chênh lệch.

(8) Cuối niên độ kế toán, đánh giá lại số dư vay dài hạn có gốc ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá ghi sổ của TK 341 nhỏ hơn tỷ giá thực tế ngày giao dịch tại thời điểm cuối năm tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 413	
Có TK 341	Phần chênh lệch .

- Nếu tỷ giá ghi sổ của TK 341 lớn hơn tỷ giá thực tế ngày giao dịch tại thời điểm cuối năm tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 341	
Có TK 413	Phần chênh lệch.

VI. HẠCH TOÁN NỢ DÀI HẠN

Nợ dài hạn là khoản nợ có thời hạn thanh toán trên một năm tài chính như nợ thuê tài chính, nợ mua tài sản được phép trả góp trong nhiều năm Hạch toán nợ dài hạn cần tuân theo một số quy định sau:

- Phải hạch toán chi tiết từng khoản nợ dài hạn theo từng từng đối tượng và từng lần thanh toán nợ.

- Trong trường hợp số tiền thuê tài chính được tính bằng ngoại tệ thì đơn vị đi thuê phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế ngày giao dịch. Khi trả nợ bằng ngoại tệ thì phải quy đổi theo tỷ giá ghi sổ, phần chênh lệch tỷ giá hối đoái nếu có phản ánh trên TK 515 hoặc TK 635 theo quy định.

1. Tài khoản hạch toán

Kế toán nợ dài hạn sử dụng **TK 342 "Nợ dài hạn"** để phản ánh các khoản nợ dài hạn như nợ thuê tài chính hoặc các khoản nợ dài hạn khác như nợ mua vật tư, hàng hoá được phép trả góp trong nhiều năm. Nội dung phản ánh trên TK 342 như sau:

Bên Nợ:

- Trả nợ dài hạn trước hạn.
- Kết chuyển nợ dài hạn đến hạn trả.
- Số ghi giảm được chủ nợ chấp thuận.
- Chênh lệch giảm do đánh giá lại số dư công nợ có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

Bên Có:

- Nợ dài hạn phát sinh.
- Chênh lệch tăng do đánh giá lại số dư công nợ có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

Dư Có:

Phản ánh các khoản nợ dài hạn cuối kỳ chưa trả.

2. Phương pháp hạch toán

Trong các doanh nghiệp nợ dài hạn phát sinh thường là các khoản nợ thuê tài sản cố định thuê tài chính. Số nợ được kế toán ghi nhận trong hai trường hợp sau:

(1) Trường hợp công nợ ghi nhận là giá chưa thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 212: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính

Có TK 315: Số phải tra trong kỳ kế toán tới

Có TK 342: Số được kế toán ghi nhận là nợ dài hạn.

(2) Trường hợp công nợ ghi nhận là giá có thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 212: Nguyên giá tài sản cố định thuê tài chính

Nợ TK 138: Thuế GTGT

Có TK 342: Số được ghi nhận là nợ dài hạn

Có TK 315: Số phải trả trong kỳ kế toán tới.

(3) Khi phát sinh các khoản nợ dài hạn khác dùng vào đầu tư xây dựng cơ bản, kế toán ghi:

Nợ TK 241	
Có TK 342	Tổng số nợ.

(4) Cuối niên độ kế toán xác định số nợ dài hạn đến hạn trả, kế toán ghi:

Nợ TK 342	
Có TK 315	Số nợ dài hạn đến hạn trả.

(5) Đối với các khoản nợ không xác định được chủ nợ, được xoá, kế toán ghi:

Nợ TK 342	
Có TK 711	Số nợ được xoá.

(6) Cuối niên độ kế toán tại thời điểm lập báo cáo tài chính. Đánh giá lại số dư nợ dài hạn có gốc ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá ghi sổ của TK 342 nhỏ hơn tỷ giá thực tế ngày giao dịch tại thời điểm cuối kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 413	
Có TK 342	Phần chênh lệch.

- Nếu tỷ giá ghi sổ của TK 342 lớn hơn tỷ giá thực tế ngày giao dịch tại thời điểm cuối kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 342	
Có TK 413	Phần chênh lệch.

VII. KẾ TOÁN PHÁT HÀNH TRÁI PHIẾU

Trái phiếu là một loại chứng khoán mà người phát hành là người đi vay và có trách nhiệm phải thanh toán cả gốc và lãi cho chủ sở hữu trái phiếu khi đáo hạn.

Trái phiếu có nhiều loại người ta có thể căn cứ vào các tiêu chí khác nhau để phân loại trái phiếu.

Căn cứ vào hình thức trái phiếu, người ta chia thành:

- *Trái phiếu vô danh* là loại trái phiếu không ghi tên người sở hữu trên trái phiếu và trên sổ của công ty phát hành.

- *Trái phiếu ký danh* là loại trái phiếu có ghi tên và địa chỉ của người chủ sở hữu trên trái phiếu và trên sổ của công ty phát hành.

Căn cứ vào chủ thể phát hành, trái phiếu được chia thành:

- *Trái phiếu công trình*, là trái phiếu do chính quyền trung ương hoặc địa phương phát hành phục vụ cho việc xây dựng các công trình thuộc cơ sở hạ tầng của trung ương hoặc địa phương.

- *Trái phiếu chính phủ* (công trái nhà nước) là loại trái phiếu được phát hành để bù đắp sự thiếu hụt của ngân sách nhà nước.

- *Trái phiếu công ty* là loại giấy chứng nhận nợ có kỳ hạn do các công ty phát hành. Đến thời hạn công ty phải trả cho chủ sở hữu trái phiếu cả gốc và lãi. Trái phiếu công ty được chia thành các loại sau:

+ *Trái phiếu không đảm bảo*, là loại trái phiếu không cần có tài sản đảm bảo cho việc phát hành mà chỉ cần dựa vào uy tín của công ty phát hành trái phiếu.

+ *Trái phiếu có bảo đảm* là loại trái phiếu mà công ty phải có tài sản đảm bảo cho việc phát hành trái phiếu.

+ *Trái phiếu chuyển đổi* là loại trái phiếu có thể được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông.

+ *Trái phiếu trả lãi theo lợi tức* là loại trái phiếu quy định chỉ trả lãi khi công ty phát hành có lãi.

+ *Trái phiếu có quỹ mua lại*, là loại trái phiếu quy định công ty phát hành có quyền được mua lại khi có nhu cầu.

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

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

- *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.

- *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.

Hạch toán phát hành trái phiếu phải tuân theo một số quy định sau:

- 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.

- 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 SXKD hoặc vốn hoá theo từng kỳ.

- Trường hợp trả lãi khi đáo hạn trái phiếu thì định kỳ 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 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).

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

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.

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán phát hành trái phiếu sử dụng **TK 343 "Trái phiếu phát hành"** để phản ánh tình hình phát hành và thanh toán trái phiếu của doanh nghiệp. Tài khoản này cũng dùng để phản ánh các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu và tình hình phân bổ các 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.

TK 343 chỉ áp dụng ở doanh nghiệp có vay vốn bằng phương thức phát hành trái phiếu. Nội dung phản ánh trên TK 343 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.

Dư Có:

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

TK 343 có 3 TK cấp 2:

TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

TK 3433 - Phụ trội trái phiếu.

2. Phương pháp hạch toán

2.1. Kế toán trường hợp phát hành trái phiếu theo mệnh giá

- Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu về bán trái phiếu theo mệnh giá

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

- Lãi trái phiếu:

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

Nợ TK 635: Tiền lãi tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Tiền lãi tính vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK 627: Tiền lãi tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK 111, 112: Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ.

+ Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi vay tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241, 627: Lãi vay tính vào giá trị tài sản dở dang

Có TK 335: Lãi trái phiếu phải trả trong kỳ.

- Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi cho người mua trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 335: Tổng số tiền lãi trái phiếu

Nợ TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu

Có TK 111, 112, v.v... : Số tiền thanh toán cho người mua trái phiếu.

- Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (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, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng số tiền thực thu

Nợ TK 242: Lãi trái phiếu trả trước

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

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

Nợ TK 635: lãi vay tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Lãi vay tính vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK 627: Lãi vay tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK 242: 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 ngay vào chi phí trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 635 Có TK 111, 112, v.v...	Chi phí phát hành trái phiếu tính vào chi phí tài chính.

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

Nợ TK 242 Có TK 111, 112, v.v...	Chi phí phát hành trái phiếu.

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

Nợ TK 635, 241, 627: Phần phân bổ chi phí phát hành trái phiếu trong kỳ

Có TK 242: Chi phí phát hành trái phiếu phân bổ trong kỳ.

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 343 (3431) Có TK 111, 112, v.v...	Số thực thu theo mệnh giá

2.2. Kế toán phát hành trái phiếu có chiết khấu

(1) Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu về bán trái phiếu

Nợ TK 343 (3432): Chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá trái phiếu

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

(2) Đối với lãi trái phiếu và phân bổ chiết khấu trái phiếu được phân bổ vào chi phí tuỳ từng trường hợp tính lãi:

- Trường hợp trả lãi định kỳ, khi trả lãi và phân bổ chiết khấu trái phiếu tính vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc vốn hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào giá trị tài sản ĐTXD dở dang

Nợ TK 627: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào giá trị tài sản SX dở dang

Có TK 111, 112: Số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ

Có TK 343 (3432): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ.

- Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn):

+ Từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ và phân bổ chiết khấu trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241, 627: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào giá trị tài sản dở dang

Có TK 335: Phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ

Có TK 343 (3432): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ.

+ Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 335: Tổng số tiền lãi trái phiếu

Nợ TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu

Có TK 111, 112, v.v... : Số trả cho người mua trái phiếu .

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

+ Khi phát hành trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng số tiền thực thu

Nợ TK 343 (3432): Chiết khấu trái phiếu

Nợ TK 242: Số tiền lãi trái phiếu trả trước

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

Trong trường hợp này lãi trái phiếu và chiết khấu trái phiếu phân bổ vào chi phí trong kỳ được thực hiện như sau: định kỳ tính chi phí lãi vay và

phân bổ chiết khấu trái phiếu vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, hoặc vốn hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 635: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào giá trị tài sản ĐTXD dở dang

Nợ TK 627: Lãi và chiết khấu trái phiếu tính vào giá trị tài sản SX dở dang

Có TK 242 Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ

Có TK 343 (3432): Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ.

+ Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, kế toán ghi:

Nợ TK 343 (3431) Có TK 111, 112, v.v...	Mệnh giá trái phiếu

2.3. Kế toán phát hành trái phiếu có phụ trội

(1) Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thu về bán trái phiếu

Có TK 343 (3433): Chênh lệch giữa số tiền thực thu về bán trái phiếu lớn hơn mệnh giá trái phiếu

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

(2) Các khoản lãi trái phiếu và phân bổ phụ trội trái phiếu được hạch toán như sau:

- Trường hợp trả lãi định kỳ:

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

Nợ TK 635: Lãi tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Lãi tính vào giá trị tài sản đầu tư, xây dựng dở dang

Nợ TK 627: Lãi tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK 111, 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, kế toán ghi:

Nợ TK 343 (3433) Có TK 635, 241, 627	Số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ.

- Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải ghi nhận trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ:

+ Khi tính chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 635, 241, 627 Có TK 335	Phần 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, kế toán ghi:

Nợ TK 343 (3433) Có TK 635, 241, 627	Số phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

+ Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người có trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 335: Tổng số tiền lãi trái phiếu

Nợ TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu

Có TK 111, 112, v.v... : Tổng số tiền trả cho người mua trái phiếu.

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

+ Khi phát hành trái phiếu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng số tiền thực thu

Nợ TK 242: Số tiền lãi trái phiếu trả trước

Có TK 343 (3433): Phần chênh lệch bán trái phiếu cao hơn mệnh

Có TK 343 (3431): Mệnh giá trái phiếu.

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

Nợ TK 635: Lãi tính vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK 241: Lãi tính vào giá trị tài sản đầu tư, xây dựng dở dang

Nợ TK 627: Lãi tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK 242: Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ.

+ Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 343 (3433) Có TK 635, 241, 627	Số phân bổ phụ trội trái phiếu từng kỳ.

(3) Kế toán chi phí phát hành trái phiếu tương tự phần 2.

VIII. HẠCH TOÁN NHẬN KÝ QUỸ, KÝ CƯỢC DÀI HẠN

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh theo yêu cầu của các đối tác, khi vay vốn, thuê mượn tài sản, nhập khẩu hàng hoá, đấu thầu, làm đại lý.... doanh nghiệp phải thực hiện thế chấp, ký quỹ ký cược để đảm bảo việc thực hiện hợp đồng.

Nghiệp vụ ký quỹ thường xảy ra trong quan hệ thực hiện các hợp đồng kinh tế hoặc giao nhận đại lý, đấu thầu. Thông thường trong quan hệ kinh tế, khi cam kết giữa các bên trong hợp đồng không được thực hiện sẽ gây ra thiệt hại lớn cho một bên nào đó. Để dề phòng thiệt hại do không thực hiện các cam kết trong hợp đồng, bên có thể bị thiệt hại có quyền yêu cầu bên liên quan phải ký quỹ một khoản tiền nhất định để ràng buộc bên đối tác phải thực hiện nghiêm chỉnh các cam kết ghi trong hợp đồng. Trong trường hợp đối tác không thực hiện hoặc phá vỡ các cam kết thì bên yêu cầu ký quỹ có thể thu toàn bộ hoặc một phần số tiền ký quỹ đã nhận.

Nghiệp vụ ký cược thường xảy ra trong quan hệ thuê mượn tài sản. Bên cho thuê có thể yêu cầu bên đi thuê phải đặt cược một khoản tiền nhất định để bảo đảm an toàn cho tài sản cho thuê. Trường hợp bên thuê chiếm đoạt hoặc làm hư hỏng tài sản thì bên cho thuê có thể thu một phần hoặc toàn bộ tiền đạt cược. Để hạch toán các khoản ký quỹ, ký cược phải tuân thủ quy định: Phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược của từng khách hàng. Và với từng khách hàng phải theo dõi chi tiết số tiền nhận số tiền trả lại, số thu bồi thường (nếu có).

1. Tài khoản hạch toán

Để hạch toán nhận ký quỹ, ký cược dài hạn sử dụng **TK 344 "Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn"** để phản ánh các khoản tiền mà doanh nghiệp nhận ký quỹ, ký cược của các đơn vị, cá nhận bên ngoài doanh nghiệp có thời hạn từ một năm trở lên để đảm bảo cho các dịch vụ liên quan đến sản xuất, kinh doanh được thực hiện đúng hợp đồng kinh tế đã ký kết như nhận tiền ký cược ký quỹ để đảm bảo việc thực hiện hợp đồng kinh tế, hợp đồng đại lý... Trường hợp nhận ký quỹ, ký cược bằng tài sản thì phản ánh trên TK 003. Nội dung phản ánh trên TK 344 như sau:

Bên Nợ: Hoàn trả tiền nhận ký quỹ ký cược bằng tiền.

Bên Có: Nhận ký quỹ ký cược bằng tiền.

Dư Có: Số tiền nhận ký quỹ, ký cược dài hạn chưa trả.

2. Phương pháp hạch toán

(1) Khi nhận tiền ký quỹ, ký cược dài hạn của các tổ chức cá nhân bên ngoài, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 344	Số tiền ký quỹ, ký cược thực nhận.

(2) Khi hoàn trả tiền ký quỹ ký cược cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 344 Có TK 111, 112	Số tiền hoàn trả cho khách hàng.

(3) Trường hợp đơn vị ký quỹ, ký cược vi phạm hợp đồng bị phạt trừ vào tiền ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 344 Có TK 711	Số tiền phạt trừ vào tiền ký quỹ.

IX. HẠCH TOÁN PHẢI TRẢ NỘI BỘ

Nghiệp vụ thanh toán nội bộ phát sinh trong doanh nghiệp khi có sự phân cấp trong kinh doanh, quản lý và trong công tác kế toán. Một đơn vị pháp nhân kinh tế có thể được cấu thành bởi các đơn vị thành viên ở các mức độ phân cấp khác nhau sẽ hình thành các mối quan hệ nội bộ về tài chính như: quan hệ nội bộ về nghĩa vụ tài chính giữa cấp dưới và cấp trên, quan hệ về các khoản thu hộ, chi hộ, quan hệ về cấp phát, điều chuyển vốn.

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán phải trả nội bộ sử dụng **TK 336 "Phải trả nội bộ"** để phản ánh tình hình thanh toán các khoản phải trả giữa doanh nghiệp độc lập với các đơn vị phụ thuộc trong một doanh nghiệp độc lập, tổng công ty, công ty về các khoản phải trả, phải nộp, phải cấp hoặc các khoản mà các đơn vị trong doanh nghiệp độc lập đã chi ra, đã thu hộ các đơn vị thành viên các đơn vị cấp dưới. Nội dung phản ánh trên TK 336 như sau:

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả cho các đơn vị trực thuộc, phụ thuộc.
- Số tiền đã nộp cho cấp trên.
- Số tiền đã trả về các khoản thu hộ chi hộ đơn vị nội bộ.
- Bù trừ công nợ của cùng một đối tượng.

Bên Có:

- Số tiền phải nộp cho cấp trên.
- Số phải trả cho cấp dưới.
- Số phải trả về các khoản thu hộ, được đơn vị nội bộ chi hộ.

Dư Có:

Số tiền còn phải trả, phải nộp cho các đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp.

2. Phương pháp hạch toán

Hạch toán thanh toán nội bộ được thực hiện ở cả hai nơi: đơn vị cấp trên, đơn vị cấp dưới hoặc các đơn vị nội bộ, cụ thể:

(1) Ở đơn vị trực thuộc (cấp dưới):

- Định kỳ tính ra số phải nộp cho tổng công ty, công ty (cấp trên) về phí quản lý, kế toán ghi:

Nợ TK 642	
Có TK 336	Số phải nộp.

- Tính ra các quỹ phải nộp cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 414: Quỹ đầu tư phát triển phải nộp

Nợ TK 415: Quỹ dự phòng tài chính phải nộp

Nợ TK 431: Quỹ khen thưởng phúc lợi phải nộp

Có TK 336: Tổng số phải nộp về các quỹ.

- Số lợi nhuận phải nộp cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 421	
Có TK 336	Số lợi nhuận phải nộp.

- Khi phát sinh các khoản đơn vị nội bộ khác hoặc cấp trên chi hộ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 211...: Số được chi hộ theo giá chưa thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 336: Tổng số tiền phải trả.

- Khi thu hộ tiền cho các đơn vị nộ bộ khác, thu hộ cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112	
Có TK 336	Tổng số tiền thu hộ.

- Khi thanh toán cho các đơn vị nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 336 Có TK 111, 112	Số tiền thanh toán cho các đơn vị nội bộ.

- Thanh toán bù trừ giữa nợ phải thu và nợ phải trả nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 336 Có TK 136	Số tiền thanh toán bù trừ.

(2) Ở công ty, tổng công ty (cấp trên):

- Các quỹ phải cấp cho cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 414, 415, 431 Có TK 336	Số phải cấp cho cấp dưới về các quỹ.

- Khi phải cấp bù số lỗ cho cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 336	Số lỗ phải cấp cho cấp dưới.

- Số tiền các đơn vị cấp dưới chi hộ, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 211: Số được chi hộ theo giá chưa thuế GTGT

Nợ TK 331: Số được chi hộ

Nợ TK 641, 642...: Số được chi hộ theo giá chưa thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 336: Số tiền phải trả

- Thu hộ cho các đơn vị cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 336	Số tiền thu hộ.

- Cấp trên thanh toán tiền cho cấp dưới về các khoản cấp dưới chi hộ hay số tiền phải cấp cho cấp dưới, kế toán ghi:

Nợ TK 336 Có TK 111, 112	Số đã thanh toán cho cấp dưới.

X. KẾ TOÁN DỰ PHÒNG PHẢI TRẢ

Trong quá trình hoạt động kinh doanh có tình huống xảy ra ngoài mong đợi, hoặc ngoài dự kiến của doanh nghiệp chẳng hạn như các khoản bảo hành sản phẩm hàng hoá, dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng, hay các hợp đồng kinh tế có rủi ro lớn. Doanh nghiệp sẽ trích lập dự phòng phải trả khi có nghĩa

vụ nợ hiện tại được ước tính một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp có thể bị giảm sút về những lợi ích kinh tế khi phải thanh toán nghĩa vụ nợ này.

Các khoản dự phòng phải trả thường bao gồm:

- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm.

- Dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp.

- Dự phòng phải trả đối với hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó.

- Dự phòng phải trả khác.

Khi hạch toán dự phòng phải trả cần tuân thủ các quy định sau:

- Khi lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp, riêng đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm được ghi nhận vào chi phí bán hàng, đối với khoản dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh chung.

- Khoản dự phòng phải trả được lập mỗi năm một lần vào cuối niên độ kế toán. Trường hợp đơn vị phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ (Đặc biệt là các công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán) thì được điều chỉnh dự phòng phải trả vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ nếu có sự biến động lớn. Nếu số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch dự phòng phải trả cần lập thêm được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ kế toán đó. Trường hợp số dự phòng phải trả phải lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó.

- Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm. Trường hợp số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi tăng thu nhập khác (ghi Có TK 711 "Thu nhập khác").

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán các khoản dự phòng sử dụng **TK 352 "Dự phòng phải trả"** để phản ánh tình hình trích lập và sử dụng các khoản dự phòng phải trả tại doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 352 như sau:

Bên Nợ:

- Ghi giảm dự phòng phải trả khi phát sinh khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu.

- Ghi giảm (hoàn nhập) dự phòng phải trả khi doanh nghiệp chắc chắn không còn phải chịu sự giảm sút về kinh tế do không phải chi trả cho nghĩa vụ nợ.

- Ghi giảm dự phòng phải trả về số chênh lệch giữa số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết.

Bên Có:

Phản ánh số dự phòng phải trả tính vào chi phí.

Dư Có:

Phản ánh số dự phòng phải trả hiện có cuối kỳ.

2. Phương pháp hạch toán

(1) Trích lập dự phòng phải trả:

- Lập dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, các hợp đồng kinh tế có rủi ro lớn hoặc các khoản phải trả khác, kế toán ghi:

Nợ TK 642 Có TK 352	Số trích lập dự phòng tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Lập dự phòng cho các khoản chi phí sửa chữa bảo hành sản phẩm hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 641 Có TK 352	Dự phòng tính vào chi phí bán hàng.

- Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí bảo hành công trình xây lắp, kế toán ghi:

Nợ TK 627 Có TK 352	Số dự phòng phải trích.

(2) Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu:

- Khi phát sinh các khoản chi phí bằng tiền liên quan đến thanh toán các nghĩa vụ nợ đã được lập dự phòng phải trả, kế toán ghi:

Nợ TK 352 Có TK 111, 112, 331,..	Số tiền thanh toán.

- Khi phát sinh các khoản chi phí về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu (như: Chi phí NVL, chi phí nhân công, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài, v.v...), kế toán ghi theo các hợp sau:

+ Trường hợp có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

BT 1: Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 622, 623, 627: Chi phí thực tế phát sinh theo giá chưa thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 152, 153, 214, 331, 334, 338, v.v...: Tổng chi phí thực tế phát sinh

BT 2: Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí và ghi:

Nợ TK 154 Có TK 621, 622, 623, 627	Chi phí phát sinh tính vào giá trị công trình bảo hành.

BT 3: Khi sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 352: Số đã lập dự phòng

Nợ TK 641: Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu

Có TK 154: Toàn bộ chi phí phát sinh.

+ Trường hợp không có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp:

BT 1: Số tiền phải trả cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 352: Số đã lập dự phòng

Nợ TK 641: Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu

Có TK 336, 111, 112, v.v... : Số tiền phải trả.

BT 2: Khi trả tiền cho đơn vị cấp dưới, đơn vị nội bộ về các chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp, kế toán ghi:

Nợ TK 336 Có TK 111, 112	Số tiền thanh toán.

(3) Cuối kỳ kế toán, xác định số dự phòng phải trả cần lập:

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch lớn hơn được ghi nhận vào chi phí trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 642: Dự phòng tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp

Nợ TK 641: Dự phòng tính vào chi phí bán hàng

Có TK 352: Số chênh lệch của hai kỳ.

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn phải hoàn nhập ghi giảm chi phí trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 352: Số chênh lệch

Có TK 642: Phần ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 641: Phần ghi giảm chi phí bán hàng.

- Cuối kỳ kế toán giữa niên độ hoặc cuối kỳ kế toán năm, khi xác định số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp phải lập cho từng công trình, kế toán ghi:

Nợ TK 627 Có TK 352	Dự phòng phải trả.

(4) Hết thời hạn bảo hành công trình xây, lắp, nếu công trình không phải bảo hành, hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, kế toán ghi:

Nợ TK 352 Có TK 711	Số hoàn nhập.

(5) Trường hợp doanh nghiệp đã mua bảo hiểm cho khoản dự phòng. Khi doanh nghiệp nhận được các khoản bồi thường của cơ quan bảo hiểm, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, v.v... Có TK 711	Số bồi thường của cơ quan bảo hiểm.

Chương XII
KẾ TOÁN NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU

Một doanh nghiệp thành lập và đi vào sản xuất kinh doanh đều phải có một số vốn nhất định được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau trong đó có nguồn vốn chủ sở hữu. Nguồn vốn chủ sở hữu là số vốn của các chủ sở hữu, các nhà đầu tư góp vốn hoặc từ kết quả kinh doanh mà doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán. Một doanh nghiệp có thể có một hoặc nhiều chủ sở hữu vốn và số vốn này được sử dụng trong suốt thời gian tồn tại của doanh nghiệp. Ngoài ra trong quá trình kinh doanh nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp có thể được bổ sung từ kết quả hoạt động kinh doanh hoặc các quỹ của doanh nghiệp, các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản....

Nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp thường bao gồm:

- Nguồn vốn kinh doanh.
- Lợi nhuận chưa phân phối.
- Các quỹ của doanh nghiệp.
- Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản.
- Các khoản chênh lệch đánh giá tài sản, chênh lệch tỷ giá.

I. KẾ TOÁN NGUỒN VỐN KINH DOANH

Nguồn vốn kinh doanh là vốn chủ sở hữu thường trực cho hoạt động kinh doanh, thể hiện số tiền vốn chủ sở hữu đầu tư cho tài sản cố định, tài sản lưu động sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nguồn vốn này được hình thành khi thành lập và được bổ sung từ kết quả của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuỳ từng loại hình doanh nghiệp mà nguồn vốn kinh doanh được hình thành từ các bộ phận khác nhau:

Đối với doanh nghiệp nhà nước vốn kinh doanh bao gồm: nguồn vốn kinh doanh được nhà nước giao vốn, được điều động từ các doanh nghiệp khác, do đầu tư, do bổ sung từ các quỹ và lợi nhuận sau thuế, hoặc được các tổ chức cá nhân trong và ngoài nước viên trợ không hoàn lại.

Đối với doanh nghiệp liên doanh: nguồn vốn kinh doanh được hình thành do các bên tham gia liên doanh góp vốn và được bổ sung từ lợi nhuận sau thuế.

Đối với công ty cổ phần: nguồn vốn kinh doanh được hình thành do các cổ đông góp cổ phần, mua cổ phiếu, hoặc được bổ sung từ lợi nhuận sau thuế theo nghị quyết của đại hội cổ đông của doanh nghiệp hoặc theo điều lệ của công ty và thặng dư vốn cổ phần do bán cổ phiếu cao hơn mệnh giá

Đối với công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty hợp danh: nguồn vốn kinh doanh do các thành viên góp vốn và được bổ sung từ lợi nhuận sau thuế của hoạt động kinh doanh.

Đối với doanh nghiệp tư nhân: nguồn vốn kinh doanh bao gồm vốn do chủ doanh nghiệp bỏ ra và bổ sung từ lợi nhuận sau thuế của hoạt động kinh doanh.

Do vậy:

Doanh nghiệp phải hạch toán chi tiết nguồn vốn kinh doanh theo từng nguồn hình thành vốn. Trong đó theo dõi chi tiết cho từng tổ chức cá nhân góp vốn.

Trường hợp nhận vốn góp bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế ngày giao dịch.

Trường hợp nhận vốn góp bằng tài sản thì phải ghi sổ theo giá đánh giá lại được các bên góp vốn chấp nhận.

Đối với công ty cổ phần, vốn góp cổ phần của các cổ đông phải được phản ánh chi tiết theo hai chỉ tiêu: vốn đầu tư của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần.

1. Tài khoản kế toán

Hạch toán nguồn vốn kinh doanh sử dụng **TK 411 "Nguồn vốn kinh doanh"** để phản ánh nguồn vốn kinh doanh hiện có và tình hình tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 411 như sau:

Bên Nợ:

- Hoàn trả vốn cho các chủ sở hữu.
- Giải thể thanh lý doanh nghiệp.
- Bù lỗ kinh doanh theo quyết định của đại hội đồng cổ đông.
- Mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ (đối với công ty cổ phần).

Bên Có:

- Các chủ sở hữu đầu tư vốn bao gồm vốn góp ban đầu và góp bổ sung.
- Bổ sung vốn từ lợi nhuận kinh doanh.

- Phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá.
- Giá trị quà biếu tặng sau khi trừ đi thuế phải nộp.

Dư Có:

Nguồn vốn kinh doanh hiện có của doanh nghiệp.

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

TK 4111 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

TK 4118 - Vốn khác.

2. Phương pháp hạch toán

Do đặc thù về sở hữu nên hạch toán nguồn vốn kinh doanh ở công ty cổ phần khác với công ty trách nhiệm hữu hạn khác với các doanh nghiệp Nhà nước và khác với các loại hình doanh nghiệp khác, cụ thể:

Đối với các doanh nghiệp không phải công ty cổ phần:

Khi thực nhận vốn góp, vốn đầu tư của các chủ sở hữu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền thực nhận.

Nợ TK 211, 213, 152, 153, 156: Giá trị tài sản thực nhận

Có TK 411 (4111): Số vốn thực nhận.

Đối với công ty cổ phần:

(1) Khi phát hành cổ phiếu với giá bằng mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 411 (4111)	Số thực thu.

(2) Khi phát hành cổ phiếu với giá cao hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số thực thu

Có TK 411 (4111): Số tiền theo mệnh giá

Có TK 411 (4112): Phần chênh lệch lớn hơn mệnh giá.

(3) Khi tái phát hành cổ phiếu quỹ:

- Nếu giá tái phát hành lớn hơn giá ghi sổ của cổ phiếu quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền tái phát hành

Có TK 419: Giá kế toán ghi sổ của cổ phiếu quỹ

Có TK 411 (4112): Phần chênh lệch giữa giá ghi sổ nhỏ hơn giá tái phát hành.

- Nếu giá tái phát hành nhỏ hơn giá ghi sổ của cổ phiếu quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Số tiền tái phát hành

Nợ TK 411 (4112): Phần chênh lệch giữa giá kế toán ghi sổ lớn hơn giá tái phát hành

Có TK 419: Giá kế toán ghi sổ của cổ phiếu quỹ.

(4) Bổ sung vốn kinh doanh từ lợi nhuận chưa phân phối, các quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 414: Nếu bổ sung từ quỹ ĐTPT

Nợ TK 421: Nếu bổ sung từ lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 411 (4111): Tổng số vốn kinh doanh được bổ sung.

(5) Khi công trình XDCB bằng nguồn vốn đầu tư XDCB hoàn thành bàn giao cho hoạt động sản xuất kinh doanh đồng thời với việc ghi tăng nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 441 Có TK 411 (4111)	Vốn đầu tư XDCB sử dụng.

(6) Khi nhận được quà biếu tặng của các tổ chức cá nhân sau khi trừ đi số phải nộp cho ngân sách, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 411 (4118)	Giá trị quà biếu, tặng kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh.

(7) Khi trả cổ tức bằng cổ phiếu cho các cổ đông

- Nếu giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 421: Lợi nhuận trả cổ tức theo giá phát hành

Nợ TK 411 (4112): Phần chênh lệch so với mệnh giá

Có TK 411 (4111): Mệnh giá cổ phiếu trả cho cổ đông.

- Nếu giá phát hàng lớn hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 421: Lợi nhuận trả cổ tức theo giá phát hành

Có TK 411 (4111): Mệnh giá cổ phiếu trả cho cổ đông

Có TK 411 (4112): Phần chênh lệch so với mệnh giá.

(8) Khi mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ ngay:

- Trường hợp giá mua lại lớn hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 411 (4111): Mệnh giá

Nợ TK 411 (4112): Chênh lệch giữa mệnh giá và giá mua lại

Có TK 111, 112: Giá mua lại.

- Trường hợp giá mua lại nhỏ hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 411 (4111): Mệnh giá

Có TK 111, 112: Giá mua lại

Có TK 4112: Chênh lệch giữa mệnh giá và giá mua lại.

- Huỷ bỏ cổ phiếu quỹ:

+ Nếu giá mua lại lớn hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 4111: Mệnh giá

Nợ TK 4112: Phần chênh lệch so với mệnh giá

Có TK 419: Giá mua lại.

+ Nếu giá mua lại nhỏ hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 4111: Mệnh giá

Có TK 419: Giá mua lại

Có TK 411 (4112): Phần chênh lệch so với mệnh giá.

(9) Khi hoàn trả lại vốn góp, kế toán ghi:

Nợ TK 4111 Có TK 111, 112....	Số tiền thực trả.

II. HẠCH TOÁN CHÊNH LỆCH ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN

Tài sản được đánh giá lại chủ yếu là tài sản cố định, bất động sản đầu tư, một số trường hợp có thể và cần thiết đánh giá lại vật tư, công cụ, dụng cụ, thành phẩm hàng hoá, sản phẩm dở dang...

Tài sản được đánh giá lại trong các trường hợp sau:

- Khi có quyết định của nhà nước về đánh giá lại tài sản.
- Khi thực hiện cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước.
- Các trường hợp khác như chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp...

Giá trị tài sản được xác định trên cơ sở giá nhà nước quy định hoặc hội đồng định giá tài sản thống nhất xác định.

Số chênh lệch do đánh giá lại tài sản được xử lý theo chính sách tài chính hiện hành.

1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán chênh lệch đánh giá lại tài sản sử dụng **TK 412 "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"** để phản ánh số chênh lệch do đánh giá lại tài sản hiện có và tình hình xử lý số chênh lệch đó tại doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 412 như sau:

Bên Nợ:

- Chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản.
- Xử lý số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản.

Bên Có:

- Số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản.
- Xử lý số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản.

Số dư:

Bên Nợ: Số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản chưa xử lý

Bên Có: Số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản chưa xử lý.

2. Phương pháp hạch toán

(1) Đánh giá lại tài sản trong doanh nghiệp thường xảy ra hai trường hợp: giá đánh giá lại lớn hơn giá trị kế toán ghi sổ của tài sản và giá đánh giá lại thấp hơn giá trị kế toán ghi sổ của tài sản. Khi có quyết định đánh giá lại tài sản căn cứ vào giá trị do hội đồng đánh giá quyết đinh kế toán sẽ kế toán ghi sổ theo một trong hai trường hợp sau:

- Đánh giá lại cao hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ TK 152, 153, 155, 156: Giá đánh giá lại

Nợ TK 211, 213, 217: Giá đánh giá lại

Có TK 214: Khấu hao luỹ kế

Có TK 412: Chênh lệch so với giá trị kế toán ghi sổ.

- Đánh giá lại thấp hơn giá trị ghi sổ, ghi:

Nợ TK 412: Chênh lệch so với giá trị kế toán ghi sổ

Nợ TK 214: Khấu hao luỹ kế

Có TK 152, 153, 155, 156: Giá đánh giá lại

Có TK 211, 213, 217: Giá đánh giá lại.

(2) Cuối năm xử lý chênh lệch đánh giá lại tài sản theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền:

- Nếu TK 412 có dư Có, kế toán ghi:

Nợ TK 412 Có TK 411	Phần chênh lệch kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh.

- Nếu TK 412 có Dư Nợ, kế toán ghi :

Nợ TK 411 Có TK 412	Số chênh lệch kế toán ghi giảm nguồn vốn kinh doanh.

III. HẠCH TOÁN CÁC QUỸ CỦA DOANH NGHIỆP

1. Kế toán quỹ đầu tư phát triển

Quỹ đầu tư phát triển được trích lập từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp và được sử dụng vào việc đầu tư mở rộng quy mô sản xuất kinh doanh hoặc đầu tư chiều sâu của doanh nghiệp. Cụ thể quỹ đầu tư phát triển được sử dụng cho các mục đích sau:

- Đầu tư mở rộng quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh, đổi mới công nghệ trang thiết bị, điều kiện làm việc của doanh nghiệp.

- Góp vốn liên doanh, mua cổ phiếu, góp vốn cổ phần theo quy định.

- Trích nộp quỹ đầu tư phát triển cho cấp trên (tổng công ty) nếu là đơn vị trực thuộc.

1.1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán quỹ đầu tư phát triển sử dụng **TK 414 "Quỹ đầu tư phát triển"** để phản ánh số hiện có và tình hình tăng giảm quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 414 như sau:

Bên Nợ: Tình hình sử dụng quỹ đầu tư phát triển.

Bên Có: Quỹ đầu tư phát triển tăng do trích lập từ lợi nhuận sau thuế.

Dư Có: Số quỹ đầu tư phát triển hiện có.

1.2. Phương pháp hạch toán

(1) Trong kỳ tạm trích quỹ đầu tư phát triển, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 414	Số tiền trích lập quỹ.

(2) Nhận quỹ đầu tư phát triển của cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 414	Số tiền thực nhận.

(3) Khi nộp quỹ đầu tư phát triển cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 414 Có TK 111, 112	Số tiền thực nộp.

(4) Sử dụng quỹ đầu tư phát triển mua sắm tài sản cố định, đầu tư xây dựng cơ bản, khi hoàn thành đưa vào sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 414 Có TK 411	Số tiền sử dụng vào đầu tư mua sắm.

(5) Cuối năm khi xác định được số quỹ đầu tư phát triển phải trích: Nêu trích bổ sung, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 414	Số trích bổ sung quỹ.

2. Kế toán quỹ dự phòng tài chính.

Quỹ dự phòng tài chính được trích từ lợi nhuận sau thuế theo một tỷ lệ nhất định. quỹ này có thể được hình thành do cấp dưới nộp lên hoặc do cấp trên cấp. Quỹ dự phòng tài chính được sử dụng để bù đắp phần còn lại của những tổn thất thiệt hại về tài sản xảy ra trong quá trình kinh doanh sau khi đã được bồi thường của các tổ chức cá nhân gây ra tổn thất hoặc của các tổ chức bảo hiểm.

2.1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán quỹ dự phòng tài chính sử dụng **TK 415 "Quỹ dự phòng tài chính"** để phản ánh việc trích lập quỹ dự phòng tài chính. Nội dung phản ánh trên TK 415 như sau:

Bên Nợ: Quỹ dự phòng tài chính nộp cấp trên.

Bên Có: Trích lập quỹ dự phòng tài chính.

Dư Có: Quỹ dự phòng tài chính hiện có của doanh nghiệp.

2.2. Phương pháp hạch toán

(1) Khi trích quỹ dự phòng tài chính từ lợi nhuận chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ TK 415 Có TK 421	Số trích lập từ lợi nhuận chưa phân phối.

(2) Nhận quỹ dự phòng do cấp dưới nộp lên, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112.. Có TK 415	Số thực nhận của cấp dưới.

(3) Nộp quỹ dự phòng cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 415	
Có TK 111, 112.....	Số nộp cấp trên.

3. Kế toán các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu được hình thành từ lợi nhuận sau thuế và được sử dụng vào việc khen thưởng hoặc các mục đích khác phục vụ công tác điều hành của ban giám đốc, hội đồng quản trị.

3.1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu sử dụng **TK 418 "Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu"** để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm các quỹ khác thuộc nguồn vốn chủ sở hữu. Nội dung phản ánh trên TK 418 như sau:

Bên Nợ: Phản ánh việc sử dụng quỹ.

Bên Có: Phản ánh việc trích lập quỹ.

Dư Có: Số quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu hiện có.

3.2. Phương pháp hạch toán

(1) Khi trích lập quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 421	
Có TK 418	Số tiền trích lập quỹ.

(2) Cấp dưới nộp quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu cho cấp trên, kế toán đơn vị cấp trên ghi:

Nợ TK 111, 112	
Có TK 418	Số tiền nhận của cấp dưới.

(3) Đối với cấp dưới khi nộp cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 418	
Có TK 111, 112...	Số tiền nộp cho cấp trên.

(4)Khi sử dụng quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 418	
Có TK 111, 112	Số tiền thực chi.

4. Kế toán quỹ khen thưởng phúc lợi

Quỹ khen thưởng, phúc lợi được hình thành từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp theo một tỷ lệ nhất định hoặc thu từ các doanh nghiệp thành viên hoặc do cấp trên cấp.

Quỹ khen thưởng, phúc lợi được sử dụng cho các mục đích sau:

- Thưởng cuối năm hoặc thưởng thường kỳ cho cán bộ công nhân viên trong doanh nghiệp hoặc cho các tổ chức cá nhân bên ngoài doanh nghiệp.

- Đầu tư xây dựng, sửa chữa, bổ sung vốn xây dựng các công trình phúc lợi công cộng trong doanh nghiệp hoặc trong toàn ngành.

- Chi cho các hoạt động phúc lợi trong và ngoài doanh nghiệp

- Chi trợ cấp khó khăn cho người lao động.

- Trích nộp để hình thành quỹ phúc lợi của tổng công ty nếu là đơn vị trực thuộc.

4.1. Tài khoản hạch toán

Hạch toán quỹ khen thưởng, phúc lợi sử dụng **TK 431 "Quỹ khen thưởng phúc lợi"** để phản ánh số hiện có và tình hình tăng giảm quỹ khen thưởng phúc lợi của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 431 như sau:

Bên Nợ:

- Chi tiêu quỹ khen thưởng phúc lợi.

- Giảm quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ khi tính hoa mòn TSCĐ hoặc thanh lý nhượng bán, phát hiện thiếu TSCĐ được hình thành từ quỹ phúc lợi khi kiểm kê.

- Đầu tư mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi dùng cho văn hoá, phúc lợi.

- Cấp quỹ khen thưởng cho cấp dưới hoặc nộp cấp trên.

Bên Có:

- Trích lập quỹ từ lợi nhuận sau thuế.

- Quỹ khen thưởng phúc lợi được cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp lên.

- Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ tăng khi mua sắm đầu tư TSCĐ bằng quỹ phúc lợi.

Dư Có:

Số quỹ khen thưởng, phúc lợi hiện còn của doanh nghiệp.

TK 431 có 3 TK cấp 2:

TK 4311 - Quỹ khen thưởng

TK 4312 - Quỹ phúc lợi

TK 4313 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

4.2. Phương pháp hạch toán

(1) Trong năm khi tạm trích quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK 421 Có TK 431 (4311, 4312)	Số tạm trích.

(2) Quỹ khen thưởng, phúc lợi cấp trên cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 431 (4311, 4312)	Số tiền nhận được của cấp trên.

(3) Sử dụng quỹ khen thưởng, phúc lợi:

- Chi khen thưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4311) Có TK 334	Số tiền chi khen thưởng.

- Chi trợ cấp khó khăn, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4312) Có TK 111, 112	Số tiền chi trợ cấp khó khăn.

- Khi biếu, tặng sản phẩm hàng hoá... được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Tổng giá thanh toán của sản phẩm hàng hoá cùng loại

Có TK 333: Thuế GTGT phải nộp

Có TK 512: Giá bán chưa thuế GTGT.

- Nộp quỹ cho cấp trên, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4311, 4312) Có TK 111, 112	Số tiền nộp cho cấp trên.

- Dùng quỹ phúc lợi chi cho việc ủng hộ, từ thiện..., kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4312) Có TK 111, 112	Số tiền chi ủng hộ.

- Đầu tư mua sắm tài sản cố định bằng quỹ phúc lợi sử dụng cho hoạt động phúc lợi, khi hoàn thành bàn giao đồng thời với việc ghi tăng nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4312) Có TK 431 (4313)	Số tiền chi cho đầu tư mua sắm

(4) Cuối niên độ kế toán tính hao mòn tài sản cố định mua sắm bằng quỹ phúc lợi sử dụng cho hoạt động phúc lợi, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4313) Có TK 214	Số hao mòn TSCĐ.

(5) Khi nhượng bán thanh lý tài sản cố định mua bằng quỹ phúc lợi dụng cho hoạt động phúc lợi:

- Ghi giảm giá trị tài sản cố định, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4313): Giá trị còn lại

Nợ TK 214: Hao mòn luỹ kế

Có TK 211: Nguyên giá.

- Các khoản chi, kế toán ghi:

Nợ TK 431 (4312) Có TK 111, 112, 334....	Số tiền thực chi.

- Các khoản thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng giá thanh toán

Có TK 431 (4312): Giá bán chưa thuế

Có TK 333: Thuế GTGT phải nộp

IV. HẠCH TOÁN NGUỒN VỐN ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN

Nguồn vốn đầu tư XDCB được dùng cho việc xây dựng, mua sắm tài sản cố định để đổi mới công nghệ, mở rộng quy mô sản xuất kinh doanh.

Công tác XDCB ở doanh nghiệp phải chấp hành theo đúng trình tự và thủ tục XDCB theo Quy chế về đầu tư XDCB do Nhà nước ban hành.

Khi công tác đầu tư XDCB và mua sắm tài sản cố định hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng phải ghi giảm vốn đầu tư XDCB, kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, quỹ phúc lợi đã hình thành tài sản cố định và phải tiến hành các thủ tục quyết toán vốn của từng công trình, từng hạng mục công trình.

Tuỳ theo yêu cầu quản lý doanh nghiệp có thể lựa chọn hạch toán đầu tư XDCB trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp sản xuất kinh doanh hoặc trên hệ thống sổ kế toán riêng.

1. Tài khoản sử dụng

Hạch toán nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, sử dụng **TK 441 "Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản"** để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản của doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 441 này như sau:

Bên Nợ:

- Kết chuyển khi công trình XDCB, mua sắm tài sản cố định hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.
- Nộp lại số vốn đầu tư xây dựng cơ bản cho cấp trên hoặc cho nhà nước.

Bên Có:

- Nhận vốn đầu tư xây dựng cơ bán do cấp trên, ngân sách cấp hoặc được tài trợ viện trợ.
- Bổ sung từ quỹ đầu tư phát triển.

Dư Có:

Số vốn đầu tư xây dựng cơ bản hiện có của doanh nghiệp hiện còn chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng công trình xây dựng cơ bản chưa hoàn thành hoặc đã hoàn thành nhưng quyết toán chưa được duyệt.

2. Phương pháp hạch toán

(1) Khi nhận vốn đầu tư xây dựng cơ bản, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 441	Số tiền thực nhận.

(2) Trường hợp được ngân sách nhà nước cấp vốn đầu tư xây dựng cơ bản theo dự toán, khi rút dự toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 241…. Có TK 441	Số kinh phí thực nhận, thực rút.

(3) Bổ sung vốn đầu tư xây dựng cơ bản từ quỹ đầu tư phát triển, kế toán ghi:

Nợ TK 414 Có TK 441	Số vốn được bổ sung từ quỹ đầu tư phát triển.

(4) Khi công tác đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh đồng thời với việc ghi tăng nguyên giá, kế toán ghi:

Nợ TK 441 Có TK 411	Số vốn sử dụng cho đầu tư XDCB.

(5) Khi trả lại vốn đầu tư XDCB cho cấp trên hoặc cho nhà nước, kế toán ghi:

Nợ TK 441 Có TK 111, 112...	Số vốn trả lại.

Chương XIII
BÁO CÁO TÀI CHÍNH

I. TÁC DỤNG, NỘI DUNG, YÊU CẦU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1. Ý nghĩa tác dụng của báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính là những báo cáo tổng hợp nhất về tình hình tài sản, vốn và công nợ cũng như tình hình tài chính và kết quả kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp. Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp được lập với mục đích sau:

- Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện về tình hình tài sản, công nợ, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong một kỳ hạch toán.

- Cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu cho việc đánh giá tình hình và kết quả hoạt động cũng như thực trạng tài chính của doanh nghiệp trong kỳ hoạt động đã qua và những dự đoán trong tương lai. Ý nghĩa của tài chính gắn với từng chủ thể được biểu hiện như sau:

+ Đối với doanh nghiệp: báo cáo tài chính giúp cho doanh nghiệp phân tích, đánh giá kết quả và hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD), tình hình thực hiện các chỉ tiêu trong kế hoạch sản xuất, kỹ thuật, tài chính, trong hợp đồng, hợp tác kinh doanh, v.v... của doanh nghiệp, xác định những nguyên nhân của tồn tại và những khả năng tiềm tàng để huy động vào SXKD.

+ Đối với chính phủ: giúp cho cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước có căn cứ thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát đối tượng với hoạt động của doanh nghiệp, tổng hợp các chỉ tiêu tình hình kinh tế tài chính của từng ngành, từng cấp và toàn bộ nền kinh tế quốc dân. Đồng thời các chỉ tiêu trong báo cáo kế toán là cơ sở để tính toán thuế và nghĩa vụ khác của doanh nghiệp đối với ngân sách nhà nước.

+ Đối với bên thứ ba: thông tin báo cáo tài chính giúp bên thứ ba xem xét, đánh giá doanh nghiệp để đưa ra quyết định phù hợp trong mối quan hệ với doanh nghiệp.

2. Nội dung của báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính quy định cho các doanh nghiệp gồm báo cáo tài chính năm và báo các tài chính giữa niên độ:

Báo cáo tài chính năm bao gồm:

- Bảng cân đối kế toán (Mẫu số B01 - DN)
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu số B02 - DN)
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03 - DN)
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu số B04 - DN)

Báo cáo tài chính giữa niên độ gồm báo cáo tài chính giữa niên độ dạng đầy đủ và dạng tóm lược.

Báo cáo tài chính giữa niên độ dạng đầy đủ, gồm:

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh giữa niên độ (Mẫu số B02a - DN)
- Bảng cân đối kế toán giữa niên độ (Mẫu số B01a -DN)
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ giữa niên độ (Mẫu số B03a - DN)
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính chọn lọc (Mẫu số B09a - DN)

Báo cáo tài chính giữa niên độ dạng tóm lược, gồm:

- Bảng cân đối kế toán giữa niên độ (Mẫu số B01b - DN)
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh giữa niên độ (Mẫu số B02b - DN)
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ giữa niên độ (Mẫu số B03b - DN)
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính chọn lọc (Mẫu số B09b - DN).

Ngoài ra, để phục vụ yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính, yêu cầu chỉ đạo điều hành các ngành; các tổng công ty, tập đoàn sản xuất; liên hiệp các xí nghiệp; các công ty liên doanh, v.v... có thể quy định thêm các báo cáo tài chính khác như sau:

- Báo cáo giá thành sản phẩm, dịch vụ
- Báo cáo chi tiết kết quả kinh doanh
- Báo cáo chi tiết chi phí bán hàng
- Báo cáo chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp
- Báo cáo chi tiết công nợ

v.v...

3. Thời hạn và yêu cầu lập báo cáo tài chính

Thời hạn lập báo cáo được quy định vào cuối mỗi quý, mỗi năm. Các doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo kỳ báo cáo tài chính năm, kỳ báo cáo tài chính giữa niên độ.

Kỳ báo cáo tài chính năm là năm dương lịch hoặc kỳ kế toán năm là 12 tháng tròn sau khi thông báo cho cơ quan thuế. Trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp được phép thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập báo cáo tài chính cho kỳ kế toán năm đầu tiên hay kỳ kế toán năm cuối cùng có thể ngắn hơn hoặc dài hơn 12 tháng nhưng không vượt quá 15 tháng. Kỳ báo cáo tài chính giữa niên độ là báo cáo tài chính kết thúc mỗi quý của năm tài chính (trừ quý IV).

Ngoài việc lập báo cáo tài chính theo năm và giữa niên độ, doanh nghiệp có thể lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán khác (tuần, tháng, 6 tháng, 9 tháng, v.v...) theo yêu cầu của pháp luật, của công ty mẹ, hoặc của chủ sở hữu.

Ngoài ra các đơn vị kế toán khác khi bị chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản phải lập báo cáo tài chính.

Kỳ kế toán của doanh nghiệp có thể lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán khác.

Thời hạn gửi báo cáo theo quy định đối với từng loại doanh nghiệp như sau:

- Đối với doanh nghiệp nhà nước:

Đối với báo cáo tài chính quý đơn vị phải nộp chậm nhất là 20 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán quý, đối với tổng công ty nhà nước chậm nhất là 45 ngày. Đối với các đơn vị trực thuộc tổng công ty nhà nước nộp báo cáo tài chính quý cho tổng công ty theo thời hạn do tổng công ty quy định.

Đối với báo cáo tài chính năm đơn vị phải nộp chậm nhất 30 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, đối với tổng công ty nhà nước chậm nhất là 90 ngày. Đối với các đơn vị trực thuộc tổng công ty nhà nước nộp báo cáo tài chính năm cho tổng công ty theo thời hạn do tổng công ty quy định.

- Đối với các doanh nghiệp khác:

Đối với doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp doanh phải nộp báo cáo tài chính năm chậm nhất 30 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Đối với các đơn vị kế toán khác, thời hạn nộp báo cáo tài chính năm chậm nhất là 90 ngày.

Đối với các đơn vị kế toán trực thuộc nộp báo cáo tài chính năm cho đơn vị kế toán cấp trên theo thời hạn do đơn vị kế toán cấp trên quy định.

Để đảm bảo yêu cầu thông tin phục vụ công tác quản lý, khi lập báo cáo tài chính phải tuân thủ các yêu cầu quy định tại chuẩn mực kế toán số 21-trình bày báo cáo tài chính, phải:

- Trung thực và hợp lý.

- Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với quy định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin thích hợp với nhu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng và cung cấp được các thông tin đáng tin cậy khi:

+ Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

+ Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng.

+ Trình bày khách quan không thiên vị.

+ Tuân thủ nguyên tắc thận trọng.

+ Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

- Việc lập báo cáo tài chính phải căn cứ vào số liệu sau khi khoá sổ kế toán.

- Nội dung, phương pháp tính toán, lập các chỉ tiêu trong các báo cáo tài chính phải thống nhất với nội dung, phương pháp tính toán, lập các chỉ tiêu kế hoạch. Yêu cầu này phục vụ cho công tác kiểm tra, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch.

- Số liệu trong các báo cáo tài chính phải chính xác, trung thực, đúng với thực tế tại đơn vị. Yêu cầu này phục vụ cho công tác kiểm tra phân tích, đánh giá tình hình chấp hành ngân sách, chế độ kinh tế tài chính, tình hình tài chính của đơn vị cũng như tình hình sử dụng huy động khai thác nguồn vốn, nguồn kinh phí, v.v... phục vụ tổng hợp số liệu theo ngành và toàn bộ nền kinh tế quốc dân.

- Số liệu trong các báo cáo tài chính phải phù hợp với nhau đảm bảo tính chính xác và mối quan hệ cân đối giữa các đối tượng kế toán.

- Các báo cáo tài chính phải lập theo đúng mẫu biểu đã ban hành, lập và gửi kịp thời, đúng thời hạn quy định. Yêu cầu này phục vụ kịp thời cho công tác quản lý điều hành các hoạt động, nghiên cứu ban hành chính sách, chế độ quản lý kinh tế tài chính phù hợp với thực tế phát triển kinh tế xã hội.

II. BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

1. Tác dụng của bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán là báo cáo tài chính tổng hợp, phản ánh tổng hợp toàn bộ giá trị tài sản hiện có và nguồn hình thành tài sản đó của doanh nghiệp dưới hình thức tiền tệ, tại một thời điểm xác định.

Về mặt kinh tế, qua việc xem xét phần "Tài sản", cho phép đánh giá tổng quát năng lực và trình độ sử dụng vốn. Về mặt pháp lý, phần "Tài sản" thể hiện số tiềm lực mà doanh nghiệp có quyền quản lý, sử dụng lâu dài gắn với lợi ích thu được các khoản lợi ích trong tương lai.

Về mặt pháp lý, người sử dụng bảng cân đối kế toán thấy được trách nhiệm của doanh nghiệp về tổng số vốn đã đăng ký kinh doanh với Nhà nước, về số tài sản đã hình thành bằng vốn vay ngân hàng và vốn vay các đối tượng khác cũng như trách nhiệm phải thanh toán các khoản nợ với người lao động, với cổ đông, với nhà cung cấp, với ngân sách, v.v...

2. Nội dung của bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán được chia làm 2 phần

- Phần tài sản: Phản ánh toàn bộ giá trị tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo. Phần tài sản bao gồm:

Loại A: Tài sản ngắn hạn

Loại B: Tài sản dài hạn

- Phần nguồn vốn: Phản ánh nguồn hình thành nên tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo. Phần nguồn vốn bao gồm:

Loại A: Nợ phải trả

Loại B: Vốn chủ sở hữu

Trong mỗi phần của bảng đều được phản ánh theo 3 cột thống nhất với nhau:

- Cột mã số: ghi ở cột số 2 dùng để cộng khi lập báo cáo tài chính tổng hợp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất.

- Số hiệu ghi ở cột số 3 "Thuyết minh" của báo cáo này là số hiệu các chỉ tiêu trong bản thuyết minh báo cáo tài chính năm thể hiện số liệu chi tiết của các chỉ tiêu này trong bảng cân đối kế toán.

- Số liệu ghi vào cột 5 "Số đầu năm" của báo cáo này năm nay được căn cứ vào số liệu ghi ở cột 4 "Số cuối năm" của từng chỉ tiêu tương ứng của báo cáo này năm trước.

- Số liệu ghi vào cột 4 "Số cuối năm" phản ánh giá trị của từng chỉ tiêu ở cuối năm hạch toán.

3. Phương pháp lập bảng cân đối kế toán

Kế toán căn cứ vào các số liệu sau để lập bảng cân đối kế toán:

- Sổ kế toán tổng hợp
- Sổ, thẻ kế toán chi tiết hoặc bảng tổng hợp chi tiết
- Bảng cân đối kế toán năm trước.

Số liệu phản ánh trên từng chỉ tiêu của bảng được lập như sau (ghi vào cột 4):

Phần tài sản

A. Tài sản ngắn hạn (mã số 100)

Tài sản ngắn hạn bao gồm các khoản tiền, các khoản tương đương tiền, các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, các khoản phải thu ngắn hạn, hàng tồn kho và tài sản ngắn hạn khác.

Mã số 100 = Mã số 110 + Mã số 120 + Mã số 130 + Mã số 140 + Mã số 150

I. Tiền và các khoản tương đương tiền (mã số 110)

Chỉ tiêu này bao gồm: tiền mặt tại quỹ của doanh nghiệp, vàng bạc, kim khí quý, đá quý, tiền gửi ngân hàng (không kỳ hạn), tiền đang chuyển và các khoản tương đương tiền.

Mã số 110 = Mã số 111 + Mã số 112

1. Tiền (mã số 111)

Chỉ tiêu này gồm: tiền mặt tại quỹ của doanh nghiệp, tiền gửi ngân hàng (không kỳ hạn), vàng bạc, kim khí quý, đá quý và tiền đang chuyển. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của các TK 111 "Tiền mặt", 112 "Tiền gửi ngân hàng", 113 "Tiền đang chuyển".

2. Các khoản tương đương tiền (mã số 112)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có rủi ro trong chuyển đổi thành tiền kể từ ngày mua khoản đầu tư đó tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 121" Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" trên sổ chi tiết TK 121, gồm: kỳ phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc, v.v... , có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua.

II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn (mã số 120)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn (sau khi đã trừ đi dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn) bao gồm: tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn, đầu tư chứng khoán ngắn hạn, cho vay ngắn hạn và đầu tư ngắn hạn khác. Các khoản đầu tư ngắn hạn được phản ánh trong mục này là các khoản đầu tư có thời hạn thu hồi vốn dưới 1 năm hoặc một chu kỳ kinh doanh và trên 3 tháng.

Mã số 120 = Mã số 121 + Mã số 129

1. Đầu tư ngắn hạn (mã số 121)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của các TK 121, 128 sau khi đã trừ đi các khoản đầu tư ngắn hạn đã được tính vào chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền".

2. Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (mã số 129)

Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (, v.v...). Số liệu ghi vào chỉ tiêu này là dư Có của TK 129 "Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn".

III. Các khoản phải thu ngắn hạn (mã số 130)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị các khoản thu khách hàng, khoản trả trước cho người bán, phải thu nội bộ, phải thu theo tiến độ hợp đồng xây dựng và các khoản phải thu khác tại thời điểm báo cáo có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán dưới 1 năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh (sau khi trừ đi dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi).

Mã số 130 = Mã số 131 + Mã số 132 + Mã số 133 + Mã số 134 + Mã số 135 + Mã số 139

1. Phải thu khách hàng (mã số 131)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng có thời hạn thanh toán dưới 1 năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu "Phải thu khách hàng" căn cứ vào tổng số dư Nợ mở theo từng khách hàng trên sổ kế toán chi tiết TK 131, chi tiết các khoản phải thu khách hàng ngắn hạn.

2. Trả trước cho người bán (mã số 132)

Phản ánh số tiền đã trả trước cho người bán mà chưa nhận sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ, bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo, số liệu để ghi chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số dư Nợ chi tiết của TK 331 mở theo từng người bán trên sổ kế toán.

3. Phải thu nội bộ ngắn hạn (mã số 133)

Phản ánh các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên với các đơn vị trực thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc với nhau trong các quan hệ thanh toán ngoài quan hệ giao vốn, có thời hạn thanh toán dưới một năm hoặc trong một chu kỳ kinh doanh. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ trên sổ kế toán chi tiết TK 1368 - Chi tiết các khoản phải thu nội bộ ngắn hạn.

4. Phải thu tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (mã số 134)

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số doanh thu ghi nhận luỹ kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành lớn hơn tổng số tiền luỹ kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch đến cuối kỳ báo cáo của hợp đồng xây dựng dở dang. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ TK 337 trên sổ cái.

5. Các khoản phải thu khác (mã số 135)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu khác từ các đối tượng liên quan tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của các TK 1385, 1388, 334, 338 trên sổ chi tiết các TK 1385, 334, 338, chi tiết các khoản phải thu ngắn hạn.

6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (mã số 139)

Chỉ tiêu phản ánh các khoản dự phòng phải thu ngắn hạn có khả năng khó đòi tại thời điểm báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm trong ngoặc đơn, chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 139 - Chi tiết các khoản dự phòng phải thu khó đòi ngắn hạn.

IV. Hàng tồn kho (mã số 140)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị hiện có các loại hàng tồn kho dự trữ cho quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp (sau khi trừ đi dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đến thời điểm báo cáo.

Mã số 140 = mã số 141 + mã số 149

1. Hàng tồn kho (mã số 141)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của các TK 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158.

2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (mã số 149).

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản dự phòng giảm giá của các loại hàng tồn kho tại thời điểm báo cáo. Số liệu này được ghi bằng số âm là số dư có của TK 159.

V. Tài sản ngắn hạn khác (mã số 150)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh các khoản chi phí trả trước ngắn hạn, thuế GTGT còn được khấu trừ, các khoản thuế phải thu và tài sản ngắn hạn khác tại thời điểm báo cáo.

Mã số 150 = Mã số 151 + Mã số 152 + Mã số 153 + Mã số 154 + Mã số 158.

1. Chi phí trả trước ngắn hạn (mã số 151)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 142.

2. Thuế GTGT được khấu trừ (mã số 152)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ của TK 133.

3. Thuế và các khoản còn phải thu của Nhà nước (mã số 154)

Chỉ tiêu này phản ánh thuế và các khoản khác nộp thừa cho Nhà nước tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 333.

4. Tài sản ngắn hạn khác

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ các TK 1381, 141, 144.

B. Tài sản dài hạn (mã số 200)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các loại tài sản không được phản ánh trong chỉ tiêu tài sản ngắn hạn. Tài sản dài hạn phản ánh tổng giá trị các khoản tài sản dài hạn có đến thời điểm báo cáo, bao gồm: Các khoản phải thu dài hạn, tài sản cố định, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.

Mã số 200 = Mã số 210 + Mã số 220 + Mã số 240 + Mã số 250 + Mã số 260

I. Các khoản phải thu dài hạn (mã số 210)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu dài hạn của khách hàng, phải thu nội bộ dài hạn, các khoản phải thu dài hạn khác và số vốn kinh doanh đã giao cho các đơn vị trực thuộc, tại thời điểm báo cáo có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán trên 1 năm hoặc một chu kỳ kinh doanh (sau khi trừ đi dự phòng phải thu dài hạn khó đòi).

Mã số 210 = Mã số 211 + Mã số 212 + Mã số 213 + Mã số 218 + Mã số 219

1. Phải thu dài hạn của khách hàng (mã số 211)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng được xếp vào loại tài sản dài hạn tại thời điểm báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được căn

cứ vào số dư Nợ của TK 131 chi tiết theo từng khách hàng với các khoản phải thu của khách hàng được xếp vào loại tài sản dài hạn.

2. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc (mã số 212)

Chỉ tiêu này chỉ phản ánh ở đơn vị cấp trên về số vốn kinh doanh đã giao cho các đơn vị trực thuộc. Số liệu để chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 1361.

3. Phải thu dài hạn nội bộ (mã số 213)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên với các đơn vị trực thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc với nhau trong các quan hệ thanh toán ngoài quan hệ giao vốn có thời hạn thu hồi hoặc thanh toán trên một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chi tiết số dư Nợ của TK 1368 - Chi tiết các khoản phải thu nội bộ dài hạn.

4. Phải thu dài hạn khác (mã số 218)

Phản ánh các khoản phải thu khác từ các đối tượng có liên quan được xếp vào loại tài sản dài hạn, các khoản ứng trước cho người bán dài hạn (nếu có). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của các TK 138, 331, 338 - Chi tiết các khoản phải thu dài hạn khác.

5. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (mã số 219)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản dự phòng phải thu dài hạn khó đòi tài thời điểm báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm là số dư Có chi tiết của TK 139 - Chi tiết dự phòng phải thu dài hạn khó đòi.

II. Tài sản cố định (mã số 220)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại (nguyên giá trừ giá trị hao mòn luỹ kế) của các tài sản cố định và chi phí xây dựng cơ bản dở dang hiện có tại thời điểm báo cáo.

Mã số 220 = Mã số 221 + Mã số 224 + Mã số 227 + Mã số 230

1. Tài sản cố định hữu hình (mã số 221)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại tài sản cố định hữu hình tại thời điểm báo cáo.

Mã số 221 = Mã số 222 + Mã số 223

1.1. Nguyên giá (mã số 222)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá các loại tài sản cố định hữu hình. Số liệu ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 211.

1.2. Giá trị hao mòn luỹ kế (mã số 223)

Phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn của các loại TSCĐ hữu hình luỹ kế. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm là số dư Có của TK 2141.

2. Tài sản cố định thuê tài chính (mã số 224)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại TSCĐ thuê tài chính tại thời điểm báo cáo.

Mã số 224 = Mã số 225 + Mã số 226.

2.1. Nguyên giá (mã số 225)

Phản ánh toàn bộ nguyên giá các loại TSCĐ thuê tài chính. Số liệu chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 212.

2.2. Giá trị hao mòn luỹ kế (mã số 226)

Phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn của các loại tài sản cố định thuê tài chính. Số liệu chỉ tiêu này được ghi âm là số dư Có của TK 2142.

3. TSCĐ vô hình (mã số 227)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại tài sản cố định vô hình tại thời điểm báo cáo.

Mã số 227 = Mã số 228 + Mã số 229

3.1. Nguyên giá (mã số 228)

Phản ánh toàn bộ nguyên giá tài sản cố định vô hình. Số liệu này là số dư Nợ của TK 213.

3.2. Giá trị hao mòn luỹ kế (mã số 229)

Phản ánh toán bộ giá trị đã hao mòn của các loại TSCĐ vô hình. Số liệu này được ghi bằng số âm, là số dư Có của TK 2143.

4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang (mã số 230)

Phản ánh toàn bộ giá trị TSCĐ đang mua sắm, chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, chi phí sửa chữa lớn TSCĐ dở dang hoặc đã hoàn thành chưa bàn giao hoặc chưa đưa vào sử dụng. Số liệu này là số dư Nợ của TK 241.

III. Bất động sản đầu tư (mã số 240)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị còn lại của các loại bất động sản đầu tư tại thời điểm báo cáo.

Mã số 240 = mã số 241 + mã số 242

1. Nguyên giá (mã số 241)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ nguyên giá của các loại bất động sản đầu tư. Số liệu chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 217.

2. Giá trị hao mòn luỹ kế (mã số 242)

Chỉ tiêu này phản ánh toàn bộ giá trị đã hao mòn luỹ kế của các loại bất động sản đầu tư. Số liệu chỉ tiêu này được ghi số âm là số dư Có của TK 2147.

IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn (mã số 250)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh giá trị các khoản đầu tư tài chính dài hạn tại thời điểm báo cáo như: đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh, đầu tư dài hạn khác, v.v...

Mã số 250 = Mã số 251 + Mã số 252 + Mã số 258 + Mã số 259

1. Đầu tư vào công ty con (mã số 251)

Số liệu ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 221.

2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh (mã số 252)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh giá trị các khoản đầu tư vào công ty liên kết và vốn góp liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở liên doanh đồng kiểm soát. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư Nợ của TK 222, TK 223.

3. Đầu tư dài hạn khác (mã số 258)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ TK 228.

4. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (mã số 259)

Phản ánh các khoản dự phòng giảm giá của các khoản đầu tư tài chính dài hạn. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm là số dư có của TK 229.

V. Tài sản dài hạn khác (mã số 260)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng số chi phí trả trước dài hạn nhưng chưa phân bổ vào chi phí sản xuất kinh doanh, tài sản thuế thu nhập hoãn lại, các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn, tài sản dài hạn khác.

Mã số 260 = Mã số 261 + Mã số 262 + Mã số 268

1. Chi phí trả trước dài hạn (mã số 261)

Số liệu chỉ tiêu này được căn cứ vào số dư Nợ của TK 242.

2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (mã số 262)

Số liệu chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ của TK 243.

3. Tài sản dài hạn khác

Chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số dư Nợ của TK 244 để ghi.

Tổng cộng tài sản (mã số 270)

Phản ánh tổng giá trị tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo bao gồm các loại thuộc tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn

Mã số 270 = Mã số 100 + Mã số 200

Phần Nguồn vốn

A. Nợ phải trả (mã số 300)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ số phải trả tại thời điểm báo cáo gồm: nợ ngắn hạn và dài hạn.

Mã số 300 = Mã số 310 + Mã số 330

I. Nợ ngắn hạn (mã số 310)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ còn phải trả có thời hạn thanh toán dưới một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Mã số 310 = Mã số 311 + Mã số 312 + Mã số 313 + Mã số 314 + Mã số 315 + Mã số 316 + Mã số 317 + Mã số 318 + Mã số 319 + Mã số 320

1. Vay và nợ ngắn hạn (mã số 311)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 311 và 315.

2. Phải trả người bán (mã số 312)

Phản ánh số tiền phải trả cho người bán có thời hạn thanh toán dưới một năm hoặc dưới một chu kỳ kinh doanh. Số liệu này là số dư Có chi tiết của TK 331 được phân loại là ngắn hạn và mở cho từng người bán.

3. Người mua trả tiền trước (mã số 313)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số tiền người mua trả trước tiền mua sản phẩm hàng hoá, v.v... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có của chi tiết của TK 131 và số dư Có của TK 3387.

4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (mã số 314)

Phản ánh tổng số các khoản doanh nghiệp phải nộp cho Nhà nước bao gồm: thuế, phí, lệ phí và các khoản khác. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là dư Có chi tiết của TK 333.

5. Phải trả người lao động (mã số 315)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư có chi tiết của TK 334.

6. Chi phí phải trả (mã số 316)

Số liệu ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 335.

7. Phải trả nội bộ (mã số 317)

Phản ánh các khoản phải trả nội bộ ngắn hạn giữa đơn vị cấp trên và đơn vị trực thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc trong doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 336- chi tiết phải trả nội bộ ngắn hạn.

8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (mã số 318)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có của TK 337.

9. Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác (mã số 319)

Phản ánh các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác ngoài các khoản nợ phải trả đã được phản ánh trong các chỉ tiêu ở trên như: giá trị tài sản phát hiện thừa chưa rõ nguyên nhân, phải nộp cho cơ quan BHXH, v.v... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư có chi tiết của các TK 338, 138 (không bao gồm các khoản phải trả, phải nộp khác được xếp vào loại nợ phải trả dài hạn).

10. Dự phòng phải trả ngắn hạn (mã số 320)

Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng phải trả ngắn hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 352: chi tiết các khoản dự phòng cho các khoản phải trả ngắn hạn.

II. Nợ dài hạn (mã số 330)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị các khoản nợ dài hạn của doanh nghiệp bao gồm những khoản nợ có thời hạn thanh toán trên một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Mã số 330 = Mã số 331 + Mã số 332 + Mã số 333 + Mã số 334 + Mã số 335 + Mã số 336 + Mã số 337

1. Phải trả dài hạn người bán (mã số 331)

Chỉ tiêu này phản ánh số tiền phải trả người bán được xếp vào loại nợ dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của TK 331- chi tiết các khoản nợ dài hạn.

2. Phải trả dài hạn nội bộ (mã số 332)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư chi tiết Có TK 336 - Chi tiết các khoản nợ dài hạn

3. Phải trả dài hạn khác (mã số 333)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản nợ dài hạn khác như: doanh thu hàng bán trả chậm, số tiền doanh nghiệp nhận ký quỹ, ký cược dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư của TK 344 và số dư Có chi tiết của TK 338 - chi tiết phải trả dài hạn.

4. Vay và nợ dài hạn (mã số 334)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh nghiệp vay dài hạn của các ngân hàng, công ty tài chính và các đối tượng khác, các khoản nợ dài hạn

của doanh nghiệp như: số tiền phải trả về tài sản cố định thuê tài chính, trái phiếu phát hành. Số liệu để vào chỉ tiêu này là số dư Có các TK 341, 342 và kết quả (Dư Có TK 3431- dư Nợ TK 3432 + dư Có TK 3433).

5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (mã số 335)

Chỉ tiêu này phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 347.

6. Dự phòng trợ cấp mất việc làm (mã số 336)

Số liệu chỉ tiêu này là số dư Có của TK 351.

7. Dự phòng phải trả dài hạn (mã số 337)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư có chi tiết của TK 352 - Chi tiết các khoản dự phòng phải trả dài hạn.

B. Vốn chủ sở hữu (Mã số 400 = Mã số 410 + Mã số 430)

I. Vốn chủ sở hữu (mã số 410)

Mã số 410 = Mã số 411 + Mã số 412 + Mã số 413 + Mã số 414 + Mã số 415 + Mã số 416 + Mã số 417 + Mã số 418 +Mã số 419 + Mã số 420 + Mã số 421.

1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu (mã số 411)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 4111.

2. Thặng dư vốn cổ phần (mã số 412)

Chỉ tiêu này phản ánh thặng dư vốn cổ phần ở thời điểm báo cáo của công ty cổ phần, là số dư Có của TK 4112, nếu là số dư Nợ được ghi bằng số âm.

3. Vốn khác của chủ sở hữu (mã số 413)

Chỉ tiêu này phản ánh giá trị vốn khác của chủ sở hữu tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 4118.

4. Cổ phiếu quỹ (mã số 414)

Là chỉ tiêu phản ánh giá trị cổ phiếu quỹ. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm là số dư Nợ của TK 419.

5. Chênh lệch đánh giá lại tài sản (mã số 415)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 412, nếu số dư Nợ thì số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

6. Chênh lệch tỷ giá hối đoái (mã số 416)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có TK 413, nếu số dư Nợ thì số liệu này được ghi bằng số âm.

7. Quỹ đầu tư phát triển (mã số 417)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có của TK 414.

8. Quỹ dự phòng tài chính (mã số 418)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 415.

9. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (mã số 419)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 418.

10. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (mã số 420)

Chỉ tiêu này phản ánh số lãi (lỗ) chưa quyết toán hoặc chưa phân phối. Số liệu để ghi vào chỉ tieu này là số dư Có của TK 421. Trường hợp có số dư Nợ thì được ghi bằng số âm.

11. Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (mã số 421)

Số liệu ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có của TK 441 để ghi.

II. Nguồn kinh phí và quỹ khác (mã số 430)

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh các quỹ và các nguồn kinh phí của doanh nghiệp.

Mã số 430 = Mã số 431+ Mã số 432 + Mã số 433

1. Quỹ khen thưởng phúc lợi (mã số 431)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 431.

2. Nguồn kinh phí (mã số 432)

Chỉ tiêu này phản ánh nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án được cấp như chưa sử dụng hết, hoặc số chi sự nghiệp, dự án lớn hơn nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số chênh lệch giữa số dư Có của TK 461 và số dư Nợ của TK 161. Trường hợp số dư Nợ của TK 161 lớn hơn thì số chênh lệch được ghi bằng số âm.

3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCD (mã số 433)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của TK 466.

Tổng cộng nguồn vốn (mã số 440)

Mã số 440 = Mã số 300 + Mã số 400

Các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán bao gồm:

1. Tài sản thuê ngoài

Phản ánh giá trị tài sản doanh nghiệp thuê của các đơn vị, cá nhân khác để sử dụng cho mục đích sản xuất kinh doanh không phải dưới hình thức thuê tài chính. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 001.

2. Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công

Phản ánh giá trị vật tư hàng hoá doanh nghiệp nhận giữ hộ cho các đơn vị cá nhân khác. Số liệu ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 002.

3. Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 003.

4. Nợ khó đòi đã xử lý

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 004.

5. Ngoại tệ các loại

Phản ánh giá trị các loại ngoại tệ của doanh nghiệp (tiền mặt và tiền gửi) theo nguyên tệ, mỗi loại nguyên tệ được ghi một dòng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ TK 007.

6. Dự toán chi sự nghiệp, dự án

Phản ánh số dự toán chi sự nghiệp, dự án được cơ quan có thẩm quyền giao và việc rút dự toán chi sự nghiệp, dự án ra sử dụng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 008.

III. BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

1. Tác dụng

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là báo cáo kế toán, phản ánh doanh thu, thu nhập, chi phí và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong một kỳ hạch toán. BCKQHĐKD có tác dụng sau:

- Cung cấp thông tin cho người sử dụng về doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp phục vụ cho việc đánh giá hiệu quả kinh doanh và khả năng sinh lợi của doanh nghiệp.

- Thông qua số liệu trên BCKQHĐKD có thể kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch thu nhập, chi phí và kết quả của từng loại hoạt động và kết quả chung của doanh nghiệp trong một thời kỳ.

2. Nội dung của báo cáo kết quả kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh phản ánh tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm kết quả kinh doanh và kết quả khác.

Báo cáo gồm có 5 cột:

Cột số 1: Các chỉ tiêu báo cáo.

Cột số 2: Mã số các chỉ tiêu tương ứng.

Cột số 3: Số hiệu tương ứng với các chỉ tiêu của báo cáo này được thể hiện chỉ tiêu trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Cột số 4: Tổng số phát sinh trong kỳ báo cáo năm.

Cột số 5: Số liệu của năm trước (để so sánh).

3. Phương pháp lập và cơ sở lập

- Cơ sở lập báo cáo được căn cứ vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm trước và căn cứ vào sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết trong kỳ dùng cho các tài khoản từ loại 5 đến loại 9.

- Nội dung của các cột được lập như sau:

+ Mã số cột số 2 dùng để cộng khi lập báo cáo tài chính hợp nhất hoặc báo cáo tài chính tổng hợp.

+ Số liệu ghi vào cột số 3 "Thuyết minh" của báo cáo này thể hiện số liệu chi tiết của chỉ tiêu này trong bản thuyết minh báo cáo tài chính năm.

+ Số liệu ghi vào cột 5 "Năm trước" của báo cáo kỳ này năm nay được căn cứ vào số liệu ghi ở cột 4 "Năm nay" của từng chỉ tiêu tương ứng của báo cáo này năm trước.

- Số liệu ghi vào cột 4 được lập như sau:

1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (mã số 01)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng doanh thu bán hàng hoá, thành phẩm, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ trong năm báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có của TK 511 và TK 512.

2. Các khoản giảm trừ doanh thu (mã số 02).

Chỉ tiêu này phản ánh tổng hợp các khoản được ghi giảm trừ vào tổng doanh thu trong năm, bao gồm: các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại và thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT của doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp phải nộp tương ứng với số doanh thu được xác định trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Nợ TK 511, 512 đối ứng bên có của TK 521, 531, 532, 333 (3331, 3332, 3333).

3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (mã số 10)

Chỉ tiêu này phản ánh số doanh thu bán hàng hoá, thành phẩm, BĐS đầu tư và cung cấp dịch vụ đã trừ các khoản giảm trừ (chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT của doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp) trong kỳ báo cáo làm căn cứ tính kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Mã số 10 = Mã số 01: Mã số 02

4. Giá vốn hàng bán (mã số 11)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá vốn của hàng hoá, BĐS đầu tư, giá thành sản xuất của thành phẩm đã bán, chi phí trực tiếp của khối lượng dịch vụ hoàn thành đã cung cấp, chi phí khác được tính vào giá vốn hoặc ghi giảm giá vốn vào trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có của TK 632 đối ứng với bên Nợ của TK 911.

5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (mã số 20)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa doanh thu thuần về bán hàng hoá thành phẩm, BDS đầu tư và cung cấp dịch vụ với giá vốn hàng bán phát sinh trong kỳ báo cáo.

Mã số 20 = Mã số 10 – Mã số 11

6. Doanh thu hoạt động tài chính (mã số 21)

Chỉ tiêu này phản ánh doanh thu hoạt động tài chính thuần (tổng doanh thu trừ thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp) phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Nợ của TK 515 đối ứng với bên Có TK 911.

7. Chi phí tài chính (mã số 22)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí tài chính, gồm tiền lãi vay phải trả, chi phí bản quyền, chi phí hoạt động liên doanh, v.v... phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là luỹ kế số phát sinh bên Có của TK 635 đối ứng với bên Nợ của TK 911.

8. Chi phí lãi vay (mã số 23)

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay phải trả được tính vào chi phí tài chính trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào sổ kế toán chi tiết TK 635.

9. Chi phí bán hàng (mã số 24)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí bán hàng hoá, thành phẩm đã bán, dịch vụ đã cung cấp phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng cộng số phát sinh bên Có của TK 641 đối ứng với bên Nợ TK 911.

10. Chi phí quản lý doanh nghiệp (mã số 25)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số phát sinh bên Có của TK 642 đối ứng với bên Nợ của TK 911.

11. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (mã số 30)

Chỉ tiêu này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính toán trên cơ sở lợi nhuận gộp về bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ cộng doanh thu hoạt động tài chính trừ chi phí tài chính, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ báo cáo.

Mã số 30 = Mã số 20 + (Mã số 21- mã số 22) – Mã số 24: Mã số 25

12. Thu nhập khác (mã số 31)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản thu nhập khác (sau khi đã trừ thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp), phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Nợ của TK 711 đối ứng với bên Có của TK 911.

13. Chi phí khác (mã số 32)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng các khoản chi phí khác phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có của TK 811 đối ứng với bên Nợ của TK 911.

14. Lợi nhuận khác (mã số 40)

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa thu nhập khác (Sau khi đã trừ thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp) với chi phí khác phát sinh trong kỳ báo cáo.

Mã số 40 = Mã số 31: Mã số 32

15. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (mã số 50)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận kế toán thực hiện trong năm báo cáo của doanh nghiệp trước khi trừ chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp từ hoạt động kinh doanh, hoạt động khác phát sinh trong kỳ báo cáo

Mã số 50 = Mã số 30 + Mã số 40

16. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (mã số 51)

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số phát sinh bên Có của TK 8211 đối ứng với bên Nợ của TK 911 hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ TK 8211 đối ứng với bên Có của TK 911 (được ghi bằng số âm).

17. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (mã số 52)

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thu nhập thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có của TK 8212 đối ứng với bên Nợ của TK 911 hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ của TK 8212 đối ứng với bên Có của TK 911 (được ghi bằng số âm).

18. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (mã số 60)

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận thuần (hoặc lỗ) sau thuế từ các hoạt động của doanh nghiệp (sau khi trừ chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp) phát sinh trong năm báo cáo.

Mã số 60 = Mã số 50 – (Mã số 51 + Mã số 52)

19. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (mã số 70)

Chỉ tiêu này hướng dẫn cách tính toán theo thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán số 30 "Lãi trên cổ phiếu".

IV. BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

1. Tác dụng

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một báo cáo tài chính phản ánh các khoản thu chi tiền trong kỳ của doanh nghiệp theo từng loại hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

Mục đích của báo cáo lưu chuyển tiền tệ là nhằm trình bày cho người sử dụng biết tiền tệ được sinh ra bằng cách nào và doanh nghiệp đã sử dụng chúng như thế nào trong kỳ báo cáo. Người sử dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ sẽ tiến hành phân tích, đánh giá và dự đoán các mặt chính sau:

- Dự đoán lượng tiền mang lại từ các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp thông qua xem xét việc thu va chi tiền trong quá khứ.

- Đánh giá khả năng thanh toán của doanh nghiệp.

- Chỉ ra mối liên hệ giữa lãi (lỗ) ròng và luồng tiền tệ bởi vì doanh nghiệp sẽ không thu được lợi nhuận nếu hoạt động kinh doanh của họ thiếu tiền.

- Xác định những nhu cầu tài chính cần thiết trong tương lai của doanh nghiệp như nhu cầu đầu tư TSCĐ, đầu tư nghiên cứu sản phẩm mới, đánh giá khả năng sinh lợi.

2. Nội dung và kết cấu

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ gồm 3 phần:

Phần I: Lưu chuyển tiền từ hoạt động SXKD

Phần này phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như tiền thu bán hang, tiền thu từ các khoản thu thương mại, các chi phí bằng tiền như tiền trả cho người cung cấp (trả ngay trong kỳ và tiền trả cho khoản nợ kỳ trước, tiền thanh toán cho công nhân về tiền lương và BHXH, v.v... , các chi phí khác bằng tiền (chi phí văn phòng phẩm, công tác phí, v.v...).

Phần II: Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư

Phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp tới hoạt động đầu tư của doanh nghiệp. Hoạt động đầu tư bao gồm 2 phần:

- Đầu tư cơ sở vật chất kỹ thuật cho bản thân doanh nghiệp như hoạt động xây dựng cơ bản, mua sắm TSCĐ.

- Đầu tư vào các đơn vị khác dưới hình thức góp vốn liên doanh, đầu tư chứng khoán, cho vay, không phân biệt đầu tư ngắn hạn hay dài hạn.

Dòng tiền lưu chuyển được tính gồm toàn bộ các khoản thu do bán, thanh lý TSCĐ, thu hồi các khoản đầu tư vào đơn vị khác, v.v... và các khoản chi mua sắm, xây dựng TSCĐ, chi để đầu tư vào đơn vị khác.

Phần III: Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính

Phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp đến hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Hoạt động tài chính bao gồm các nghiệp vụ làm tăng, giảm vốn kinh doanh của doanh nghiệp như chủ doanh nghiệp góp vốn, vay vốn (không phân biệt vay dài hạn hay ngắn hạn), nhận vốn liên doanh, phát hành cổ phiếu, trái phiếu, trả nợ vay, v.v...

Dòng tiền lưu chuyển được tính bao gồm toàn bộ các khoản thu, chi liên quan như tiền vay nhận được, tiền thu được do nhận vốn góp liên doanh bằng tiền, do phát hành cổ phiếu, trái phiếu, tiền chi trả lãi cho các bên góp vốn, trả lãi cổ phiếu, trái phiếu bằng tiền, thu lãi tiền gửi, v.v...

3. Phương pháp lập

Căn cứ để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ là:

- Bảng cân đối kế toán.
- Sổ kế toán theo dõi thu, chi vốn bằng tiền (tiền mặt hoặc tiền gửi).
- Sổ kế toán theo dõi các khoản phải thu, phải trả.

1- Lưu chuyển tiền từ hoạt động SXKD

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được lập và trình bày trong báo cáo Lưu chuyển tiền tệ theo một trong hai phương pháp là: Phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp.

Nguyên tắc lập theo phương pháp trực tiếp: các luồng tiền vào và luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được xác định và trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các sổ kế toán tổng hợp và các sổ kế toán chi tiết của doanh nghiệp.

1. Tiền thu bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác (mã số 01)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu (tổng giá thanh toán) trong kỳ do bán hàng hoá, thành phẩm, cung cấp dịch vụ, tiền bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác, trừ các khoản doanh thu được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, kể cả các khoản tiền đã thu từ các khoản nợ phải thu liên quan đến các giao dịch bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới thu được tiền và số tiền ứng trước của người mua hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy ở sổ kế toán TK 111, 112 (phần thu tiền), sổ kế toán các khoản phải trả (tiền thu từ bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 511 (phần thu tiền ngay) và sổ kế toán TK 131 "Doanh thu phát sinh từ kỳ trước đã thu được trong kỳ này) hoặc số tiền ứng trước trong kỳ của người mua sản phẩm hàng hoá dịch vụ, sổ kế toán của TK 128 và TK 515.

2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ (mã số 02)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả (tổng giá thanh toán) trong kỳ cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ, chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại (nếu có), kể cả số tiền đã trả cho các khoản nợ phải trả liên quan đến giao dịch mua hàng hoá dịch vụ phát sinh trong kỳ trước nhưng kỳ này mới trả tiền và số tiền chi ứng trước cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (phần chi tiền trả cho người cung cấp hàng hoá dịch vụ), sổ kế toán 131 (phần chi tiền từ các khoản phải thu của khách hàng), sổ kế toán TK 311 (phần chi tiền vay ngắn hạn chuyển trả ngay cho người bán), sổ kế toán các TK "Hàng tồn kho" và các TK có liên quan khác, chi tiết đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo, Sổ kế toán TK 121 (chi mua chứng khoán với mục đích thương mại). Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

3. Tiền chi trả cho người lao động

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cho người lao động trong kỳ báo cáo về tiền lương, tiền công, phụ cấp, tiền thưởng, v.v... do doanh nghiệp đã thanh toán hoặc tạm ứng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán TK 111, 112, 113 (phần chi tiền trả cho người lao động) trong kỳ báo cáo đối chiếu với sổ kế toán TK 334: Phần đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

4. Tiền chi trả lãi vay (mã số 04)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả phát sinh từ các kỳ trước và đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (phần chi trả lãi tiền vay), sổ kế toán TK 131 (phần tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 335, 635, 142, 242 và các TK liên quan khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

5. Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp (mã số 05)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp của kỳ này, số thuế thu nhập doanh nghiệp còn nợ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế thu nhập doanh nghiệp nộp trước (nếu có).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, (phần chi tiền nộp thuế thu nhập doanh nghiệp), sổ kế toán TK 131 (phần tiền nộp thuế thu nhập doanh nghiệp từ các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo sau khi đã đối chiếu với sổ kế toán TK 333. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh (mã số 06)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ các khoản khác từ hoạt động kinh doanh, ngoài khoản tiền thu được phản ánh ở mã số 01

như: tiền thu từ khoản thu nhập khác, tiền đã thu do được hoàn thuế, tiền thu được do nhận ký quỹ, ký cược, tiền thu hồi các khoản đã đi ký cược, ký quỹ, tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án, tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ ghi tăng các quỹ của doanh nghiệp, tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 711, 133 và sổ kế toán các TK khác có liên quan trong kỳ.

7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh (mã số 07)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi về các khoản, ngoài các khoản tiền chi liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ báo cáo được phản ánh ở mã số 02, 03, 04, 05, như: tiền chi bồi thường, bị phạt và các khoản chi phí khác, tiền nộp các loại thuế (không bao gồm thuế thu nhập doanh nghiệp), tiền nộp các loại phí, lệ phí, tiền thuê đất, tiền chi đã đi ký cược ký quỹ, tiền trả lại các khoản nhận ký cược, ký quỹ, tiền chi trực tiếp từ quỹ trợ cấp mất việc làm, tiền chi trực tiếp bằng nguồn dự phòng phải trả, tiền chi trực tiếp từ quỹ khen thưởng phúc lợi, tiền chi trực tiếp từ các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, tiền chi trực tiếp từ nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án, v.v...

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 811, 333, 161, 351, 352 và các tài khoản khác có liên quan. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn.

8. Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh (mã số 20)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số tiền các chỉ tiêu mã số 01 đến mã số 07. Nếu số liệu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn.

Mã số 20 = Mã số 01 + Mã số 02 + Mã số 03 + Mã số 04 + Mã số 05 + Mã số 06 + Mã số 07

Ngoài cách lập trực tiếp người ta còn lập báo cáo theo phương pháp gián tiếp. nguyên tắc lập theo phương pháp gián tiếp là các luồng tiền vào và các luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được tính và xác định trước hết bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp của hoạt động kinh doanh khỏi ảnh hưởng của các khoản mục không phải bằng

tiền, các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu, phải trả từ hoạt động kinh doanh và các khoản mà ảnh hưởng về tiền của chúng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

- Các khoản chi phí không bằng tiền, như: khấu hao TSCĐ, dự phòng, v.v...

- Các khoản lãi, lỗ không phải bằng tiền, như: lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện, v.v...

- Các khoản lãi, lỗ được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như: lãi lỗ về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư, tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia, v.v...

- Chi phí lãi vay đã ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Luồng tiền hoạt động kinh doanh được điều chỉnh tiếp tục với sự thay đổi vốn lưu động, chi phí trả trước dài hạn và các khoản thu, chi khác từ hoạt động kinh doanh, như:

- Các thay đổi trong kỳ báo cáo của khoản mục hàng tồn kho, các khoản phải thu, các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh.

- Các thay đổi của chi phí trả trước.

- Lãi tiền vay đã trả.

- Thuế TNDN đã nộp.

- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh.

- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.

Cụ thể các chỉ tiêu được lập như sau:

1. Lợi nhuận trước thuế (mã số 01)

Chỉ tiêu này được lấy từ chỉ tiêu tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (mã số 50) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Nếu trường hợp lỗ thì số liệu được ghi bằng số âm.

2. Điều chỉnh các khoản:

- Khấu hao TSCĐ (mã số 02)

Chỉ tiêu này phản ánh số khấu hao TSCĐ đã trích được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số khấu hao TSCĐ đã trích trong kỳ trên Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và sổ kế toán các tài khoản có liên quan Số liệu này được cộng với số liệu chỉ tiêu "lợi nhuận trước thuế".

- Các khoản dự phòng (mã số 03)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản dự phòng giảm giá đã lập được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 159, 129, 229, 139 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản có liên quan. Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế". Trường hợp các khoản dự phòng nêu trên được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ báo cáo thì được trừ vào chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" và được ghi bằng số âm.

- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện (mã số 04)

Chỉ tiêu này phản ánh lãi (hoặc lỗ) chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán TK 515: chi tiết phần lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái hoặc sổ kế toán TK 635: Chi tiết phần lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái.Số liệu chỉ tiêu này được trừ vào chỉ tiêu "lợi nhuận trước thuế" (mã số 01) nếu có lãi chênh lệch tỷ giá, hoặc được cộng vào chỉ tiêu trên nếu lỗ.

- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư (mã số 05)

Chỉ tiêu này phản ánh lãi lỗ phát sinh trong kỳ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế nhưng được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm: lãi, lỗ từ việc thanh lý TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn mà doanh nghiệp mua và nắm giữ vì mục đích đầu tư như: lãi (lỗ) bất động sản đầu tư, lãi (lỗ) bán các khoản đầu tư vốn, lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi (lỗ) từ việc mua bán các công cụ nợ, cổ tức và lợi nhuận được chia từ các khoản đầu tư vốn vào các đơn vị khác. Số liệu chỉ tiêu này được trừ vào chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" (mã số 01) nếu có lãi hoạt động đầu tư và được ghi bằng số âm, hoặc được cộng vào chỉ tiêu trên nếu lỗ.

- Chi phí lãi vay (mã số 06)

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay đã ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toan TK 635: chi tiết chi phí lãi vay được ghi nhận trong kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào chỉ tiêu "lợi nhuận trước thuế"

- Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động (mã số 08)

Chỉ tiêu này được phản ánh luồng tiền được tạo ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản thu nhập và chi phí không phải bằng tiền. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp cộng các khoản điều chỉnh

Mã số 08 = Mã số 01 + Mã số 02 + Mã số 03 + Mã số 04 + Mã số 05 + Mã số 06

- Tăng, giảm các khoản phải thu (mã số 09)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các tài khoản phải thu liên quan đến hoạt động kinh doanh, như: TK 131: chi tiết phải thu của khách hàng, TK 331: chi tiết trả trước cho người bán, TK 136, 138, 133, 141. Chỉ tiêu này không liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ, được trừ đi nếu ngược lại và được ghi bằng số âm.

- Tăng, giảm hàng tồn kho (mã số 10)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các tài khoản hàng tồn kho (không bao gồm số dư TK 159 và số dư hàng tồn kho dùng cho hoạt động đầu tư). Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ và được trừ đi nếu ngược lại và được ghi bằng số âm.

- Tăng, giảm các khoản phải trả (mã số 11)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các tài khoản phải trả liên quan đến hoạt động kinh doanh như: TK 331 - Chi tiết phải trả cho người bán, TK 131: Chi tiết người mua trả tiền trước, TK 333, 334, 335, 336, 338, 351, 352. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải trả về thuế TNDN phải nộp, các khoản phải trả về lãi tiền vay, các khoản phải trả liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng số dư cuối kỳ lớn hơn tổng số dư đầu kỳ và được trừ đi nếu ngược lại và được ghi bằng số âm.

- Tăng, giảm chi phí trả trước (mã số 12)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các TK 142, 242 trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu số dư cuối kỳ nhỏ hơn số dư đầu kỳ và được trừ đi nếu ngược lại.

- Tiền lãi vay đã trả (mã số 13)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113: phần chi tiền trả lãi vay, sổ kế toán TK 131- "Phần trả tiền lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng". Số liệu chỉ tiêu này được trừ vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" và được ghi bằng số âm.

- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp (mã số 14)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán TK 111, 112, 113: Phần chi tiền nộp thuế TNDN, sổ kế toán TK 131: Phần đã nộp thuế TNDN từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng. Số liệu chỉ tiêu này được trừ vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" và được ghi bằng số âm.

- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh (mã số 15)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản thu khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu trên ở các mã số 01 đến 14. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113, số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động".

- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh (mã số 16)

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền chi khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu trên ở các mã số từ 01 đến 14. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113, số liệu chỉ tiêu này được trừ vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động".

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh (mã số 20)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo.

Mã số 20 = Mã số 08 + Mã số 09 + Mã số 10 + Mã số 11 + Mã số 12 + Mã số 13 + Mã số 14 + Mã số 15 + Mã số 16

2- Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động đầu tư

- Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản khác (mã số 21)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tiền chi cho giai đoạn triển khai đã được vốn hoá hình thành TSCĐ vô hình, tiền chi cho hoạt động đầu tư xây

dựng cơ bản dở dang, đầu tư bất động sản trong kỳ báo cáo.Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấp từ sổ kế toan TK 111, 112, 113: Phần chi tiền mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác, sổ kế toán TK 131: Phần chi tiết tiền thu các khoản phải thu của khách hàng, 341- Phần chi tiền từ tiền vay dài hạn nhận được chuyển trả ngay cho người bán. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền thu thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác (mã số 22)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thuần đã thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và bất động sản đầu tư. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chênh lệch giữa số tiền thu và số tiền chi cho việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư. Số tiền thu được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 "Chi tiết các khoản thu thanh lý, nhượng bán và bất động sản đầu tư". Số tiền chi được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113: Chi tiết các khoản chi thanh lý, nhượng bán và bất động sản đầu tư. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm nếu số tiền thu nhỏ hơn số tiền chi.

- Tiền chi cho vay và mua các công cụ nợ của đơn vị khác (mã số 23)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi cho bên khác vay, chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác vì mục đích nắm giữ đầu tư trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ vì mục đích thương mại. Số liệu ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với TK 128 - Chi tiết tiền gửi có kỳ hạn, chi tiền cho vay ngắn hạn, TK 228 - Chi tiết các khoản tiền chi cho vay dài hạn, chi mua các công cụ Nợ của các đơn vị khác, TK121- Chi tiết tiền chi mua các công cụ nợ của các đơn vị khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền thu hồi cho vay, bán lại công cụ nợ của các đơn vị khác (mã số 24)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ việc thu hồi lại số tiền gốc đã chi vay, từ bán lại và thanh toán các công cụ nợ của các đơn vị khác (chỉ tiêu này không bao gồm các khoản tiền thu vì mục đích thương mại). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 128, 228 - Chi tiết thu hồi cho vay và TK 121: Chi tiết số tiền thu do bán lại các công cụ nợ.

- Tiền chi đầu tư vốn vào các đơn vị khác (mã số 25)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để đầu tư vốn vào doanh nghiệp khác trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền chi đầu tư vốn dưới hình

thức mua cổ phiếu, góp vốn vào công ty con, cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, công ty liên kết. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 221, 222, 223, 228: Chi tiết đầu tư cổ phiếu, góp vốn vào đơn vị khác. Số liệu chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền thu hồi đầu tư vốn vào đơn vị khác (mã số 26)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền thu hồi các khoản đầu tư vào các đơn vị khác (do bán lại hoặc thanh lý các khoản vốn đã đầu tư vào đơn vị khác) trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, sau khi đối chiếu với sổ kế các TK 221, 222, 223, 228, 131 trong kỳ báo cáo.

- Thu lãi tiền cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia (mã số 27)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thu về các khoản tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi từ mua và nắm giữ đầu tư các công cụ nợ, cổ tức và lợi nhuận nhận được từ đầu tư vốn vào các đơn vị khác trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 515.

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư (mã số 30)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động đầu tư trong kỳ báo cáo

Mã số 30 = Mã số 21 + Mã số 22 + Mã số 23 + Mã số 24 + Mã số 25 + Mã số 26 + Mã số 27

3- Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động tài chính:

- Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu (mã số 31)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu do các chủ sở hữu của doanh nghiệp góp vốn dưới các hình thức phát hành cổ phiếu thu bằng tiền (Số tiền thu theo giá thực tế phát hành), tiền thu góp vốn bằng tiền của các chủ sở hữu, tiền thu do Nhà nước cấp vốn trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản vay và nợ được chuyển thành vốn cổ phần hoặc nhận vốn góp của chủ sở hữu bằng tài sản. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112 sau khi đối chiếu với TK 411 chi tiết vốn góp của chủ sở hữu.

- Tiền chi trả vốn góp cho cá chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu đã phát hành (mã số 32)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả do hoàn lại vốn góp cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp dưới các hình thức hoàn trả bằng tiền mặt hoặc mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành bằng tiền để huỷ bỏ hoặc sử dụng làm cổ phiếu quỹ trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 411, 419, chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được (mã số 33)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nhận được do doanh nghiệp đi vay ngắn hạn, dài hạn của ngân hàng, các tổ chức tín dụng và các đối tượng khác. Đối với các khoản vay bằng trái phiếu, số tiền đã thu được phản ánh theo số thực thu. Số liệu ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, các TK phải trả (phần tiền vay nhận được chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả) sau khi đối chiếu với các TK 311, 341, 342, 343 và các TK khác có liên quan.

- Tiền chi trả nợ gốc vay (mã số 34)

.Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ gốc vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ thuê tài chính của ngân hàng, tổ chức tài chính tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, sổ kế toán TK 131: phần trả nợ vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 311, 315, 341, 342, 343. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền chi trả nợ thuê tài chính (mã số 35)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ thuê tài chính. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 311, 315, 341, 342, 343. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Tiền chi trả nợ thuê tài chính (mã số 35)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ thuê tài chính. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113, và TK 131- Phần trả nợ thuê tài chính từ tiền thu và các khoản phải thu của khách hàng sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 315, 341- Chi tiết số trả nợ thuê tài chính, chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Cổ tức và lợi nhuận đã trả (mã số 36)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cổ tức và lợi nhuận được chia cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Số liệu

để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các TK 421, 338 - Chi tiết số tiền đã trả về cổ tức và lợi nhuận trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm.

- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính (mã số 40)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động tài chính trong kỳ.

Mã số 40 = Mã số 31 + Mã số 32 + Mã số 33 + Mã số 34 + Mã số 35 + Mã số 36

4- Tổng hợp các luồng tiền trong kỳ:

- Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (mã số 50)

Chỉ tiêu này phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ ba hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

Mã số 50 = Mã số 20 + Mã số 30 + Mã số 40

- Tiền và tương đương tiền đầu kỳ (mã số 60)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền đầu kỳ báo cáo bao gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển và số dư của các khoản tương đương tiền đầu kỳ trên sổ chi tiết của TK 121.

- Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ (mã số 61)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối kỳ của tiền (mã số 110) và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy trên sổ kế toán các TK 111, 112, 113, 121: Chi tiết các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn tương đương tiền. Chỉ tiêu này được ghi bằng số dương nếu tỷ giá hối đoái cuối kỳ cao hơn tỷ giá hối đoái đã ghi nhận trong kỳ, ngược lại được ghi bằng số âm.

- Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (mã số 70)

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền cuối kỳ báo cáo gồm "Tiền mặt", " Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển" (mã số 110 cột " số dư cuối kỳ" trên bảng cân đối kế toán) và số dư cuối kỳ của các khoản tương đương tiền được lấy trên sổ kế toán chi tiết TK 121 đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa tương đương tiền.

Mã số 70 = Mã số 50 + Mã số 60 + Mã số 61

V. THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1. Tác dụng

Bản thuyết minh báo cáo tài chính dùng để mô tả mang tính tường thuật hoặc phân tích chi tiết các thông tin số liệu đã được trình bày trong các báo cáo tài chính khác cũng như các thông tin cần thiết khác theo yêu cầu của các chuẩn mực kế toán cụ thể. Bản thuyết minh báo cáo tài chính cũng có thể trình bày những thông tin khác nếu doanh nghiệp xét thấy cần thiết cho việc trình bày trung thực, hợp lý báo cáo tài chính.

2. Nguyên tắc lập và trình bày bản thuyết minh báo cáo tài chính

- Khi lập báo cáo tài chính năm, doanh nghiệp phải lập Bản thuyết minh báo cáo tài chính theo đúng quy định từ đoạn 60 đến đoạn 74 của Chuẩn mực kế toán số 21.

- Khi lập báo cáo tài chính giữa niên độ doanh nghiệp phải lập bản thuyết minh chọn lọc theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 27 và thông tư hướng dẫn chuẩn mực.

Bản thuyết minh báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải trình bày những nội dung dưới đây:

+ Các thông tin về cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và các sự kiện quan trọng.

+ Trình bày các thông tin theo quy định của các chuẩn mực kế toán chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác.

+ Cung cấp thông tin bổ sung chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác, nhưng lại cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp.

- Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải được trình bày một cách có hệ thống. Mỗi một khoản mục trong các báo cáo tài chính khác cần được đánh dấu dẫn tới các thông tin liên quan trong bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Thuyết minh báo cáo tài chính được lập căn cứ vào:

- Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm báo cáo.

- Các sổ kế toán tổng hợp.

- Các sổ, thẻ kế toán chi tiết, bảng tổng hợp chi tiết.

- Bản thuyết minh báo cáo tài chính năm trước.

- Tình hình thực tế của doanh nghiệp và các tài liệu khác có liên quan.

3. Phương pháp lập các chỉ tiêu của bảng như sau

I- Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

Trong nội dung phần này cần nêu rõ các nội dung sau:

- Hình thức sở hữu vốn.

- Lĩnh vực kinh doanh.

- Ngành nghề kinh doanh.

- Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp trong năm tài chính có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính (nêu rõ các sự kiện về môi trường pháp lý, diễn biến thị trường, đặc điểm hoạt động kinh doanh, v.v...).

II- Kỳ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán

Phải ghi rõ ngày bắt đầu của kỳ kế toán năm và kết thúc kỳ kế toán năm (có thể theo năm dương lịch hoặc khác với năm dương lịch). Đơn vị tiền tệ phải ghi rõ hạch toán bằng đồng Việt Nam hay hạch toán bằng một đơn vị tiền tệ khác.

III- Chuẩn mực và chế độ kế toán áp dụng

1. Chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng: doanh nghiệp áp dụng chế độ kế toán nào? (chế độ kế toán doanh nghiệp hay chế độ kế toán doanh nghiệp đặc thù).

2. Tuyên bố về việc tuân thủ chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán: Nêu rõ các báo cáo tài chính trình bày có phù hợp với các chuẩn mực chế độ kế toán Việt Nam hay không. Trường hợp không áp dụng chuẩn mực kế toán phải ghi rõ.

3. Hình thức kế toán áp dụng: Nhật ký chung hay Chứng từ ghi sổ, v.v...

IV- Các chính sách kế toán áp dụng

1. Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền và các khoản tương đương tiền: nêu rõ các nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận và lập báo cáo theo đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán và phương pháp chuyển đổi các đồng tiền khác ra đồng tiền sử dụng trong kế toán.

2. Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho:

- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho: hàng tồn kho được ghi nhận theo giá gốc hay theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

- Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho: doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá xuất nào.

- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho: áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ.

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho: doanh nghiệp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trên cơ sở nào? có theo Chuẩn mực số 02 không?

3. Nguyên tắc ghi nhận và khấu hao TSCĐ:

Nguyên tắc ghi nhận TSCĐ được nêu rõ ghi nhận theo nguyên giá, với TSCĐ thuê tài chính nêu rõ ghi nhận theo giá thấp hơn giá trị hợp lý của tài sản thuê và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tối thiểu.

Phương pháp khấu hao TSCĐ: áp dụng phương pháp khấu hao nào: đường thẳng, số dư giảm dần hoặc theo sản lượng sản phẩm, v.v...

4. Nguyên tắc ghi nhận và phương pháp khấu hao bất động sản đầu tư:

Nêu rõ nguyên tắc ghi nhận nguyên giá bất động sản đầu tư (theo nguyên giá), phương pháp khấu hao.

5. Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư tài chính:

- Các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, vốn góp kinh doanh đồng kiểm soát: nêu rõ các khoản đầu tư này được phản ánh theo giá gốc, nêu rõ doanh nghiệp có lập dự phòng tổn thất đầu tư dài hạn không?

- Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, đầu tư ngắn hạn và dài hạn khác, nêu rõ được ghi nhận theo giá gốc. Các khoản này đã lập hay chưa lập dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn.

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn: nêu rõ doanh nghiệp đã lập bổ sung (hay hoàn nhập) theo số chênh lệch lớn hơn (hoặc nhỏ hơn) dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn đã lập năm trước còn lại đang ghi sổ kế toán.

6. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hoá các khoản chi phí đi vay:

- Nguyên tắc ghi nhận chi phí đi vay: nêu rõ chi phí đi vay được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.

- Tỷ lệ vốn hoá được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ: nêu rõ tỷ lệ vốn hoá này là bao nhiêu?

7. Nguyên tắc ghi nhận vốn hoá các khoản chi phí khác:

- Chi phí trả trước: nêu rõ chi phí trả trước được vốn hoá để phân bổ dần vào chi phí sản xuất kinh doanh.

- Chi phí khác: nêu rõ các khoản chi phí khác được vốn hoá là những chi phí nào?

- Phương pháp phân bổ chi phí trả trước: phân bổ bình quân hay theo phương pháp khác.

- Phương pháp và thời gian phân bổ lợi thế thương mại: nêu rõ phương pháp và thời gian phân bổ lợi thế thương mại theo quy định.

8. Nguyên tắc ghi nhận chi phí phải trả: nêu rõ các khoản chi phí chưa được ước tính để ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ là những khoản chi phí nào? Cơ sở để xác định giá trị những khoản chi phí đó.

9. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả:

- Nguyên tắc ghi nhận dự phòng phải trả: nêu rõ các khoản dự phòng phải trả đã ghi nhận thoả mãn hay không thoả mãn các điều kiện quy định trong chuẩn mực kế toán số 18.

- Phương pháp ghi nhận dự phòng phải trả: nêu rõ các khoản dự phòng phải trả được lập thêm (hoặc hoàn nhập).

10. Nguyên tắc ghi nhận vốn của chủ sở hữu:

- Nguyên tắc ghi nhận vốn đầu tư của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác của chủ sở hữu:

+ Vốn đầu tư của chủ sở hữu: nêu rõ là được ghi nhận theo số vốn thực góp của chủ sở hữu.

+ Thặng dư vốn cổ phần: nêu rõ được ghi nhận theo số chênh lệch lớn hơn (hoặc nhỏ hơn) giữa giá thực tế phát hành và mệnh giá cổ phiếu ở các công ty cổ phần khi phát hành cổ phiếu lần đầu, phát hành bổ sung hoặc tái phát hành cổ phiếu quỹ.

+ Vốn khác của chủ sở hữu: nêu rõ được ghi theo giá trị còn lại hợp lý của các tài sản mà doanh nghiệp được các tổ chức, cá nhân khác tặng, biếu sau khi trừ khoản thuế phải nộp (nếu có) liên quan đến các tài sản được biếu tặng.

- Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch đánh giá lại tài sản: nêu rõ các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản phản ánh trên bảng cân đối kế toan là phát sinh từ việc đánh giá lại tài sản theo quyết định nào của Nhà nước.

- Nguyên tắc ghi nhận các khoản chênh lệch đánh giá lại tỷ giá hối đoái: Nêu rõ các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phản ánh trên Bảng cân đối kế toán là chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh phát sinh hoặc đánh giá lại cuối

kỳ của các khoản mục có gốc ngoại tệ (lãi hoặc lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư).

- Nguyên tắc ghi nhận lợi nhuận chưa phân phối: nêu rõ lợi nhuận chưa phân phối phản ánh trên bảng cân đối kế toán.

11. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:

- Doanh thu bán hàng: nêu rõ doanh thu bán hàng của doanh nghiệp có tuân thủ đầy đủ 5 điều kiện ghi nhận doanh thu trong kỳ không. Trường hợp hàng bán trả chậm thì nêu rõ phần lãi trả chậm được hoãn lại ở khoản mục "doanh thu chưa thực hiện được" và sẽ ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính khi đến hạn thu được khoản tiền lãi này.

- Doanh thu cung cấp dịch vụ: Nêu rõ việc ghi nhận doanh thu có tuân thủ đầy đủ 04 điều kiện ghi nhận doanh thu, chuẩn mực số 14.

- Doanh thu của hoạt động tài chính: nêu rõ việc ghi nhận doanh thu có tuân thủ đầy đủ 02 diều kiện ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính.

- Doanh thu hợp đồng xây dựng: nêu rõ hợp đồng xây dựng dược ghi nhận theo phương pháp nào? (theo một trong 2 phương pháp quy định tại chuẩn mực số 15 "Hợp đồng xây dựng") kết quả thực hiện hợp dồng có được ước tính đáng tin cậy hay không? phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng là m cơ sở các định doanh thu được xác định theo phương pháp nào (một trong ba phương pháp quy định tại chuẩn mực số 15?

12. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí tài chính: Nêu rõ chi phí tài chính được ghi nhận trong báo cáo kết quản hoạt động kinh doanh là tổng chi phí tài chính phát sinh trong kỳ.

13. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

14. Các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái: nêu rõ các khoản mục tiền tệ, có gốc ngoại tệ cuối kỳ được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm cuối kỳ. Những loại công cụ nào được doanh nghiệp sử dụng?Những nghiệp vụ đó được ghi nhận trên cơ sở nào?

15. Các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác: nêu rõ các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác với mục đích giúp cho người sử dụng hiểu được là báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được trình bày trên cơ sở tuân thủ hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam.

V- Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong bảng cân đối kế toán

- Trong phần này, doanh nghiệp phải trình bày và phân tích chi tiết các số liệu đã được trình bày trong bảng cân đối kế toán để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ hơn nội dung các khoản mục tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu.

- Đơn vị tính giá trị trình bày trong phần V là đơn vị tính sử dụng trong bảng cân đối kế toán. Số liệu đầu năm được lấy số cuối năm của biểu này năm trước, số cuối năm được lập trên cơ sở:

+ Bảng cân đối kế toán năm nay,

+ Sổ kế toán tổng hợp,

+ Sổ và thẻ kế toán chi tiết hoặc Bảng tổng hợp chi tiết có liên quan.

- Số thứ tự của thông tin chi tiết được trình bày trong phần này được đánh số dần từ bảng cân đối kế toán tại ngày kết thúc niên độ kế toán năm trước.

- Trường hợp doanh nghiệp có áp dụng hồi tố hay thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố sai sót trọng yếu của năm trước thì phải điều chỉnh số liệu so sánh.

VI- Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

- Trong phần này, doanh nghiệp phải trình bày và phân tích chi tiết các số liệu đã được thể hiện trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ hơn nội dung các khoản mục doanh thu, chi phí.

- Đơn vị tính giá trị trình bày trong phần VI là đơn vị tính trong báo cáo kết quả kinh doanh. Số liệu để ghi vào cột năm nay được lập trên cơ sở:

+ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm nay,

+ Sổ kế toán tổng hợp,

+ Sổ và thẻ kế toán chi tiết hoặc bảng tổng hợp chi tiết có liên quan.

- Chỉ tiêu "chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố": căn cứ vào chi phí sản xuất kinh doanh theo từng yếu tố phát sinh trong năm để ghi vào cột năm nay ở từng chỉ tiêu phù hợp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào sổ kế toán chi tiết của các TK chi phí: TK 621, 622, 623, 627, 641, 642, 142, 242, v.v...

Các ngành sản xuất đặc thù thì yếu tố chi phí có thể khác nhau hoặc được cụ thể hoá yếu tố ("chi phí dịch vụ mua ngoài", "chi phí khác bằng tiền".

- Số thứ tự của thông tin chi tiết được trình bày trong phần này từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm trước và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm nay.

- Trường hợp vì lý do nào đó dẫn đến số liệu ở cột "đầu năm" không có khả năng so sánh được với số liệu ở cột cuối năm thì điều này phải được nêu rõ trong bản thuyết minh báo cáo tài chính.

VII- Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Trong phần này, doanh nghiệp phải trình bày và phân tích các số liệu đã được thể hiện trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ để giúp người sử dụng hiểu rõ hơn các yếu tố ảnh hưởng đến lưu chuyển tiền tệ trong kỳ của doanh nghiệp.

- Trường hợp trong kỳ doanh nghiệp có mua hoặc thanh lý các khoản đầu tư vào công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác thì những luồng tiền này phải được trình bày thành những chỉ tiêu riêng biệt trên báo cáo lưu chuyên tiền tệ.

- Đơn vị tính giá trị trình bày trong phần này được sử dụng đơn vị tính trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Số liệu năm nay được lập như sau:

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm nay,

+ Sổ kế toán tổng hợp,

+ Sổ và thẻ kế toán chi tiết hoặc bảng tổng hợp chi tiết có liên quan.

VIII- Những thông tin khác

- Trong phần này, doanh nghiệp phải trình bày những thông tin quan trọng khác (nếu có) ngoài những thông tin đã trình bày trong các phần kế toán trên nhằm cung cấp thông tin mô tả bằng lời hoặc số liệu theo quy định của chuẩn mực kế toán cụ thể nhằm giúp cho người sử dụng hiểu báo cáo tài chính của doanh nghiệp được trình bày trung thực, hợp lý.

- Khi trình bày thông tin thuyết minh ở phần này, tuỳ theo yêu cầu và đặc điểm thông tin theo quy định từ điểm 1 đến điểm 7 của phần này, doanh nghiệp có thể đưa ra biểu chi tiết cụ thể một cách phù hợp và những thông tin so sánh cần thiết.

- Ngoài những thông tin phải trình bày theo quy định từ phần V đến phần VIII, doanh nghiệp được trình bày thêm các thông tin khác nếu xét thấy cần thiết cho người sử dụng báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Chương XIV
HẠCH TOÁN KINH DOANH HÀNG HOÁ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI

I. ĐẶC ĐIỂM CỦA HOẠT ĐỘNG KINH DOANH THƯƠNG MẠI VÀ NHIỆM VỤ HẠCH TOÁN

1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh thương mại

Hoạt động kinh doanh thương mại là hoạt động lưu thông phân phối hàng hoá trên thị trường buôn bán của từng quốc gia riêng biệt hoặc giữa các quốc gia với nhau, thực hiện quá trình lưu thông chuyển hàng hoá từ nơi sản xuất, nhập khẩu tới nơi tiêu dùng. Hoạt động thương mại có đặc điểm chủ yếu sau:

- Kinh doanh hàng hoá trong doanh nghiệp thương mại là sự tổng hợp các hoạt động thuộc quá trình mua bán, trao đổi và dự trữ hàng hoá.

Đối tượng kinh doanh thương mại là các loại hàng hoá phân theo từng ngành hàng như: vật tư thiết bị, hàng công nghệ phẩm tiêu dùng, lương thực, thực phẩm chế biến.

Quá trình kinh doanh hàng hoá được thực hiện theo hai phương thức bán buôn và bán lẻ, trong đó bán buôn là bán hàng hoá cho các tổ chức bán lẻ hoặc đơn vị xuất khẩu để tiếp tục quá trình lưu chuyển hàng hoá, bán lẻ là bán hàng cho người tiêu dùng cuối cùng.

Bán buôn hàng hoá và bán lẻ hàng hoá có thể thực hiện bằng nhiều hình thức: bán thẳng, bán qua kho, bán trực tiếp và gửi bán qua đại lý, ký gửi...

Tổ chức kinh doanh thương mại có thể theo một trong các mô hình: tổ chức bán buôn, tổ chức bán lẻ, chuyên doanh hoặc kinh doanh tổng hợp hoặc chuyên môi giới...ở các quy mô tổ chức: quầy, cửa hàng, công ty, tổng công ty...

2. Đặc điểm kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh thương mại

2.1. Đặc điểm về phần hành kế toán

Do hoạt động kinh tế cơ bản của các doanh nghiệp kinh doanh thương mại là lưu chuyển hàng hoá, cho nên công tác kế toán của các doanh nghiệp thương mại thường bao gồm 3 phần cơ bản, đó là:

- *Kế toán quá trình mua hàng:* trong quá trình này, kế toán của doanh nghiệp thương mại phải phản ánh được quá trình hình thành vốn hàng hoá.

- *Kế toán quá trình dự trữ hàng hoá:* trong quá trình này, kế toán của doanh nghiệp thương mại phải phản ánh được quá trình hình thành tồn kho của từng loại hàng hoá.

- *Kế toán quá trình bán hàng:* trong quá trình này, kế toán của doanh nghiệp thương mại phải phản ánh được quá trình tiêu thụ hàng hoá, xác định được kết quả kinh doanh của doanh nghiệp thương mại.

Trong thực tế, phương thức kinh doanh hàng hoá ở các doanh nghiệp thương mại rất đa dạng phong phú, có trường hợp hàng hoá được lưu chuyển đầy đủ qua các giai đoạn (mua - dự trữ - bán) nhưng cũng có trường hợp các nghiệp vụ mua, bán diễn ra đồng thời, cũng có trường hợp doanh nghiệp thương mại chỉ thực hiện một chức năng trong quá trình kinh doanh hàng hoá (làm đại lý mua, bán hàng hoá), cho nên các thành phần kế toán nói trên không phải lúc nào cũng thực hiện đầy đủ công tác kế toán ở một doanh nghiệp thương mại.

2.2. Đặc điểm về phương pháp kế toán tổng hợp

Cũng giống như NVL trong doanh nghiệp công nghiệp, hàng hoá trong doanh nghiệp thương mại cũng được hạch toán tổng hợp theo 2 phương pháp là KKTX hoặc KKĐK.

Phương pháp KKTX thường được sử dụng ở những doanh nghiệp thương mại kinh doanh ít mặt hàng, có điều kiện để kiểm kê chính xác từng nghiệp vụ nhập xuất kho. Trong trường hợp này, kế toán sử dụng các chứng từ nhập, xuất kho hàng hoá để phản ánh nghiệp vụ nhập xuất qua các tài khoản hàng tồn kho.

Phương pháp KKĐK thường được áp dụng ở những doanh nghiệp thương mại kinh doanh nhiều mặt hàng, hoặc hàng hoá được xuất thường xuyên, không có điều kiện lập chứng từ cho từng lần xuất hàng. Trong trường hợp này, kế toán không phản ánh nghiệp vụ nhập xuất hàng hoá qua các tài khoản hàng tồn kho, mà tính toán hàng xuất dựa vào kết quả kiểm kê hàng tồn kho cuối kỳ theo công thức:

Giá trị hàng xuất kho trong kỳ	=	Giá trị hàng mua vào trong kỳ	+	Giá trị hàng tồn kho đầu kỳ	–	Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ

2.3. Trong kì Kế toán chi tiết hàng tồn kho

Kế toán chi tiết hàng tồn kho là theo dõi, phản ánh tình hình luân chuyển của từng hàng qua kho bằng cả thước đo hiện vật và thước đo giá trị.

Tuỳ theo đặc điểm riêng có của từng doanh nghiệp về cơ cấu mặt hàng, số lần nhập xuất, điều kiện kho tàng bảo quản hàng hoá, trình độ của nhân viên kế toán... để doanh nghiệp lựa chọn phương thức kế toán chi tiết hàng hoá thích hợp. Các phương pháp kế toán chi tiết hàng hoá ở doanh nghiệp thương mại cũng tương tự như kế toán chi tiết NVL trong doanh nghiệp công nghiệp như phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển, phương pháp sổ số dư.

2.4. Tính giá hàng hoá

a) Tính giá thực tế của hàng hoá nhập kho

Giá thực tế của hàng nhập kho được xác định theo từng hàng nhập:

- Đối với hàng hoá mua ngoài nhập kho thì giá thực tế của hàng nhập bao gồm:

+ Giá hoá đơn: Giá mua ghi trên hoá đơn (chưa có thuế GTGT).

+ Thuế GTGT đối với các doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.

+ Thuế nhập khẩu (nếu có).

+ Các khoản giảm giá được người bán hàng chấp nhận, ghi giảm giá thực tế của hàng nhập kho.

Đối với các khoản chi phí phát sinh trong quá trình mua hàng ở các doanh nghiệp thương mại như chi phí vận chuyển bốc dỡ, ... thì không tính vào giá thực tế của hàng nhập kho mà được tập hợp riêng và phân bổ trực tiếp vào giá vốn của hàng bán.

- Đối với hàng gia công xong nhập kho thì giá thực tế của hàng hoá nhập kho là giá trị thực tế hàng hoá xuất kho và chi phí phát sinh trong quá trình gia công như chi phí vận chuyển bốc dỡ, tiền thuê gia công, chi phí nhân viên...

- Đối với hàng hóa gửi bán, đã bán bị khách hàng trả lại, nhập kho thì giá trị thực tế nhập kho là giá trị thực tế đã xác định tại thời điểm bán hoặc gửi bán.

b) Tính giá hàng hóa xuất kho

Về nguyên tắc giá thực tế của hàng xuất kho phải được tính trên cơ sở giá thực tế của hàng nhập kho. Tuy nhiên căn cứ vào hàng hoá luân chuyển

của từng doanh nghiệp để lựa chọn phương pháp tính giá hàng xuất kho thích hợp. Các phương pháp thường được sử dụng là: Nhập trước - Xuất trước; Nhập sau - Xuất trước; Bình quân cả kỳ dự trữ; Hệ số giá...

Cách thức tiến hành tính giá theo phương pháp nói trên cũng như đối với NVL trong doanh nghiệp công nghiệp.

3. Nhiệm vụ kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh thương mại

Trong doanh nghiệp kinh doanh thương mại, cần xuất phát từ đặc điểm quan hệ thương mại và vị thế kinh doanh với các bạn hàng để tìm được phương pháp giao dịch mua bán thích hợp, để đem lại cho doanh nghiệp lợi ích lớn nhất. Vì vậy, kế toán lưu chuyển hàng hoá nói chung trong các doanh nghiệp thương mại cần thực hiện đầy đủ các nhiệm vụ để cung cấp thông tin cho người quản lý ra được các quyết định hữu hiệu, đó là:

- Ghi chép số lượng, chất lượng và giá phí chi tiêu mua hàng theo chứng từ đã lập trên hệ thống sổ thích hợp.

- Phân bổ hợp lý chi phí mua hàng cho số hàng đã bán và tồn cuối kỳ.

- Phản ánh kịp thời khối lượng hàng hoá, ghi nhận doanh thu bán hàng và các chỉ tiêu liên quan khác của khối lượng hàng bán (giá vốn, doanh thu thuần...).

- Theo dõi, quản lý chặt chẽ tình hình biến động và dự trữ kho hàng hoá, phát hiện, xử lý kịp thời hàng hoá ứ đọng.

- Lựa chọn phương pháp và xác định đúng giá vốn hàng xuất bán để đảm bảo độ chính xác của chỉ tiêu lãi gộp hàng hoá.

- Xác định kết quả bán hàng và thực hiện chế độ báo cáo hàng hoá và báo cáo bán hàng.

- Theo dõi và thanh toán kịp thời công nợ với nhà cung cấp và khách hàng.

II. HẠCH TOÁN NGHIỆP VỤ MUA, BÁN HÀNG HOÁ

1. Kế toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá theo phương pháp KKTX

1.1. Tài khoản sử dụng

Kế toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá sử dụng các TK 156 "Hàng hoá", TK 157 "Hàng gửi bán", TK 632 "Giá vốn hàng bán", TK 511 "Doanh thu bán hàng".

a) TK 156 " Hàng hoá" được chi tiết thành 3 TK cấp 2:

TK 1561 "Giá mua hàng hoá"

TK 1562 "Chi phí mua hàng hoá"

TK 1567 "Hàng hoá bất động sản".

Kết cấu của TK 1561 "Giá mua hàng hoá" như sau:

Bên Nợ:

- Giá trị mua của hàng hoá nhập kho trong kỳ.
- Thuế nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng hoá nhập khẩu.
- Trị giá hàng hoá đã bán bị trả lại nhập kho.
- Trị giá hàng hoá thuê gia công chế biến nhập kho.
- Trị giá hàng hoá nhận vốn góp.
- Trị giá hàng hoá phát hiện thừa.
- Trị giá hàng hoá tồn kho cuối kỳ (KKĐK).

Bên Có:

- Trị giá xuất kho của hàng hóa bao gồm: Xuất bán, giao đại lý, xuất chế biến, xuất góp vốn liên doanh, xuất sử dụng.
- Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua được hưởng.
- Trị giá hàng hoá trả lại người bán.
- Trị giá hàng hoá thiếu hụt.
- Trị giá hàng hoá tồn kho đầu kỳ đã kết chuyển. (KKĐK)

Dư Nợ: Tri giá thực tế của hàng tồn kho cuối kỳ.

Kết cấu của TK 1562 "Chi phí mua hàng hoá" như sau:

Bên Nợ: Chi phí mua hàng hoá thực tế phát sinh liên quan đến khối lượng hàng hoá mua vào trong kỳ.

Bên Có: Chi phí mua hàng hoá tính cho khối lượng hàng hoá đã tiêu thụ trong kỳ.

Dư Nợ: Chi phí mua hàng hoá còn lại cuối kỳ.

b) TK 157 "Hàng gửi bán": Phản ánh trị giá vốn của hàng hoá đã xuất khỏi doanh nghiệp nhưng chưa được chấp nhận thanh toán hoặc nhờ đại lý bán hộ. Nội dung phản ánh trên TK 157 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá hàng hoá xuất kho gửi bán.

- Trị giá của hàng mua và gửi bán không qua kho.

- Kết chuyển trị giá hàng gửi bán cuối kỳ (KKĐK).

Bên Có:

- Trị giá hàng gửi bán đã được bán

- Trị giá hàng gửi bán bị trả lại

- Kết chuyển trị gá hàng gửi bán đầu kỳ (KKĐK).

Dư Nợ: Trị giá của hàng hoá đang gửi bán cuối kỳ.

c) TK 632 "Giá vốn hàng bán": Tài khoản này sử dụng để kế toán giá vốn của hàng đã bán trong kỳ. Kết cấu của TK 632 như sau:

Bên Nợ: Ghi nhận giá vốn hàng bán trong kỳ.

Bên Có: Ghi nhận giá vốn hàng bán bị trả lại và kết chuyển giá vốn hàng bán trong kỳ.

d) TK 511 "Doanh thu bán hàng": Dùng để ghi nhận doanh thu bán hàng đối với khách hàng bên ngoài doanh nghiệp. Nội dung phản ánh trên TK 511 như sau:

Bên Nợ:

- Kết chuyển các khoản doanh thu trong kỳ.

- Các khoản thuế phải nộp trong khâu bán hàng hoá.

- Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần.

Bên Có:

Ghi nhận doanh thu bán hàng hoá phát sinh trong kỳ.

Tài khoản này cuối tháng không có số dư.

1.2. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ mua hàng

(1) Trường hợp hàng mua và chứng từ mua hàng cùng về, căn cứ thực tế kiểm nhận hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1562): Trị giá hàng hoá thực nhập

Nợ TK 157: Trị giá hàng mua gửi bán không qua kho

Nợ TK 632: Trị giá hàng mua và bán không qua kho

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112, 311, 333... Giá thanh toán.

(2) Trường hợp hàng về chưa có chứng từ mua hàng:

- Kế toán tiến hành thủ tục kiểm nhập hàng, kế toán ghi giá trị hàng nhập theo giá tạm tính:

Nợ TK 156 (1561): Giá trị tạm tính của hàng hoá thực nhập

Có TK 331: Phải trả nhà cung cấp.

- Khi nhận được bộ chứng từ của lô hàng nhập, căn cứ vào giá mua thực tế, kế toán điều chỉnh giá tạm tính của lô hàng đã nhập theo giá thực tế và phản ánh thuế GTGT (theo phương pháp khấu trừ):

BT1: nếu giá tạm tính nhỏ hơn giá ghi trên hoá đơn, kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1561): Phần chênh lệch

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331: Phải trả người bán.

BT2: nếu giá tạm tính lớn hơn giá ghi trên hoá đơn

Nợ TK 156 (1561): Ghi số âm phần chênh lệch

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331: Phải trả người bán.

(3) Trường hợp đã nhận được chứng từ mua hàng, nhưng cuối kỳ hàng hoá mua vẫn chưa được kiểm nhận theo địa điểm quy định:

- Căn cứ chứng từ, kế toán ghi:

Nợ TK 151: Trị giá hàng mua đang đi đường

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112, 331... Giá thanh toán.

- Khi hàng về ở kỳ kế toán tiếp theo, căn cứ thực tế kiểm nhận, kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1561): Trị giá của hàng thực tế nhập kho

Có TK 151: Hàng mua đang đi đường.

(4) Trường hợp nhập hàng mua thừa, thiếu so với hoá đơn. Kế toán cần lập biên bản, căn cứ tính chất thừa, thiếu và nguyên nhân cụ thể để ghi:

- Trường hợp hàng thiếu so với hoá đơn, ghi:

Nợ TK 156 (1562): Thiếu trong định mức

Nợ TK 138 (1388): Yêu cầu bồi thường

(nếu xác định được ngay nguyên nhân)

Nợ TK (1381): Chờ xử lý (nếu chưa xác định được nguyên nhân)

Có TK 111, 112, 311, 331...

- Trường hợp hàng thừa so với hoá đơn, ghi:

Nợ TK 156 (1561): Trị giá hàng thừa nhập kho

Có TK 338: Phải trả người bán hoặc chờ xử lý.

- Nếu số hàng thừa được xác định là của người bán và doanh nghiệp không nhập kho thì kế toán ghi số hàng hoá thừa vào bên Nợ TK 002 "Vật tư hàng hoá giữ hộ, nhận gia công".

(5) Nếu trong quá trình mua hàng được người bán chấp nhận giảm do hàng hoá không đảm bảo chất lượng theo thoả thuận, kế toán ghi giảm giá trị hàng mua:

Nợ TK 111, 112: Được người bán trả lại tiền.

Nợ TK 331: Được người bán xoá nợ hoặc ghi nhận nợ cho doanh nghiệp

Có TK 156 (1561): Giảm giá hàng mua đã nhập kho

Có TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

(6) Trường hợp mua hàng theo phương pháp ứng trước tiền hàng một phần hoặc toàn bộ:

- Khi ứng trước tiền hàng cho nhà cung cấp để đặt mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 331 Có TK 111, 112	Số tiền ứng trước.

- Khi nhận hàng mua, căn cứ vào số hàng hoá thực tế kiểm nhận để ghi:

Nợ TK 156 (1561): Nếu hàng về nhập kho

Nợ TK 157: Nếu gửi bán không nhập kho

Nợ TK 632: Nếu xuất bán trực tiếp

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 331: Giá thanh toán của số hàng đã nhận.

- Nếu giá thanh toán của hàng đã kiểm nhận lớn hơn số tiền đã ứng trước thì doanh nghiệp nợ người bán, khi trả nợ cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Phần chênh lệch giữa tiền ứng trước và giá thanh toán

Có TK 111, 112, ...: Thanh toán số thừa.

- Ngược lại, nếu hàng mua nhỏ hơn số tiền đã ứng trước thì người bán nợ doanh nghiệp, khi người bán trả nợ cho doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, v.v... Có TK 331	Nhận lại tiền tạm ứng thừa.

(7) Tập hợp chi phí mua hàng phát sinh trong kỳ đối với hàng hoá mua và nhập kho như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, thuê kho bãi, hao hụt tự nhiên...dựa vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 1562: Chi phí thu mua hàng hoá

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Có TK 111, 112, 331: Theo giá thanh toán.

1.3. Kế toán bán buôn hàng hóa

a) Trường hợp bán hàng trực tiếp tại kho

(1) Khi doanh nghiệp xuất kho hàng hoá giao cho khách hàng và được chấp nhận thanh toán thì được coi là nghiệp vụ bán buôn hàng hoá qua kho theo phương thức bán hàng trực tiếp. Căn cứ vào chứng từ bán hàng, kế toán ghi doanh thu:

Nợ TK 111, 112, 311: Giá thanh toán của hàng bán đã thu được tiền

Nợ TK 131: Giá thanh toán của hàng bán được khách hàng nhận nợ

Nợ TK 136: Giá thanh toán của hàng bán được đơn vị nội bộ nhận nợ

Có TK 511, 512: Doanh thu bán hàng

Có TK 3331: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

(2) Căn cứ vào trị giá mua hàng hoá xuất kho bán trực tiếp, kế toán ghi giá vốn:

Nợ TK 632: Trị giá vốn của hàng đã bán

Có TK 156 (1561): Trị giá vốn của hàng xuất kho bán trực tiếp.

b) Trường hợp hàng mua và bán trực tiếp không qua kho

Khi doanh nghiệp mua và vận chuyển thẳng đến cho khách hàng và được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán (cùng một thời điểm kế toán vừa nhận được chứng từ mua hàng vừa nhận được chứng từ bán hàng) thì được coi là phương thức bán buôn hàng hoá trực tiếp không qua kho.

(1) Căn cứ vào chứng từ bán hàng để kế toán ghi doanh thu như trường hợp bán hàng trực tiếp tại kho.

(2) Căn cứ vào chứng từ mua hàng để kế toán ghi giá vốn hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Trị giá vốn hàng hoá bán trực tiếp không qua kho

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112, 331.. Theo giá thanh toán.

c) Trường hợp bán buôn qua kho theo phương thức chuyển hàng

Trong trường hợp này căn cứ vào hợp đồng đã ký với khách hàng, doanh nghiệp chủ động xuất hàng hoá mới làm thủ tục thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Kế toán nghiệp vụ bán hàng theo phương thức này được thể hiện qua hai thời điểm là thời điểm xuất kho và thời điểm khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Tại thời điểm khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán, kế toán ghi doanh thu và giá vốn hàng bán:

(1) Ghi doanh thu (giống các như trường hợp trên).

(2) Ghi giá vốn: căn cứ vào trị giá vốn hàng xuất kho gửi bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Trị giá vốn hàng bán

Có TK 157: Trị giá vốn hàng gửi bán.

d) Trường hợp bán buôn hàng hoá không qua kho theo phương thức chuyển hàng

Trong trường hợp này, doanh nghiệp mua hàng và vận chuyển thẳng đến địa điểm quy định để giao hàng cho khách hàng, vì vậy kế toán chỉ nhận chứng từ mua hàng, chưa nhận được chứng từ bán hàng:

(1) Căn cứ vào chứng từ mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 157: Trị giá vốn của hàng mua gửi bán không qua kho.

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112, 331..: Giá thanh toán.

(2) Khi khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán, căn cứ vào chứng từ bán hàng, kế toán ghi doanh thu các trường hợp trên và giá vốn hàng bán, bút toán hoạch toán như sau:

Nợ TK 632: Trị giá vốn hàng bán

Có TK 157: Trị giá vốn hàng gửi bán.

đ) Trường hợp bán buôn hàng hoá không qua kho và không tham gia thanh toán

Trong trường hợp này, doanh nghiệp thương mại làm môi giới cho bên bán và bên mua để hưởng hoa hồng môi giới do bên mua hoặc bên bán trả, bên mua chịu trách nhiệm nhận hàng và thanh toán trực tiếp cho bên bán. Đối với doanh nghiệp thương mại làm trung gian thì doanh thu được tính trên cơ sở tiền hoa hồng được hưởng.

(1) Phản ánh doanh thu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131... Tổng số tiền hoa hồng được hưởng

Có TK 511: Ghi doanh thu

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ (nếu có).

(2) Phản ánh chi phí phát sinh trong quá trình môi giới, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Tính vào chi phí bán hàng

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112...: Tổng giá thanh toán.

1.4. Kế toán các nghiệp vụ bán lẻ hàng hoá

a) Các phương thức tổ chức bán lẻ

Bán lẻ tại cửa hàng, tại quầy, điểm bán hàng của doanh nghiệp bán lẻ được thực hiện dưới các hình thức: bán lẻ thu tiền tại chỗ, bán lẻ thu tiền tập trung, bán hàng tự động và tự phục vụ.

Trường hợp bán lẻ thu tiền tại chỗ thì người bán hàng vừa thực hiện đồng thời hai chức năng là bán hàng và thu tiền. Cuối ca (ngày), nhân viên bán hàng thực hiện kiểm hàng để ghi thẻ quầy và lập báo cáo bán hàng, đồng thời, nhân viên bán hàng phải kiểm kê để lập giấy nộp tiền.

Trường hợp bán lẻ tập trung có đặc trưng khác về tổ chức quầy bán so với phương thức thu tiền tại chỗ. Tại điểm bán (quầy, cửa hàng...) nhân viên bán hàng và nhân viên thu ngân thực hiện độc lập chức năng bán hàng và chức năng thu tiền. Cuối ca bán hàng, nhân viên bán hàng kiểm quầy lập báo cáo doanh thu trong ca, ngày. Nhân viên thu ngân có nhiệm vụ thu tiền, kiểm tiền và lập giấy nộp tiền.

Trong loại hình bán lẻ tự phục vụ hoặc bán hàng tự động tại các siêu thị, cửa hàng lớn, tổ chức bán hàng không giống các phương tiện đã nêu: khách hàng tự chọn hàng hoá theo ý thích; tại siêu thị, cửa hàng có giám sát riêng, hướng dẫn viên giúp khách hàng tiếp xúc với gian hàng, bộ phận thu tiền có thể thực hiện thông qua nhân viên thu ngân. Các công việc, nghiệp vụ quầy siêu thị và cửa hàng để lập báo cáo bán hàng và báo cáo tiền cũng giống các phương thức trên nhưng trách nhiệm thu tiền và quản lý hàng hoá là của cả tập thể nhân viên làm việc trong ca (ngày).

Tại các quầy bán hoặc cửa hàng, nhân viên bán hàng cần mở Thẻ quầy theo dõi hàng nhập và bán ra trong ca, trong ngày. Thẻ quầy hàng mở cho từng loại hàng tại quầy theo mẫu sau (xem mẫu số trang 439):

b) Kế toán nghiệp vụ bán lẻ

(1) Khi xuất kho bán hàng giao cho các quầy (cửa hàng) bán lẻ, kế toán ghi:

Nợ TK 1561 (Chi tiết: Hàng tồn quầy hoặc cửa hàng)

Có TK 1561 (Chi tiết: Hàng tồn kho): Trị giá mua của hàng xuất kho.

(2) Khi nhận được báo cáo bán hàng và giấy nộp tiền, kế toán ghi doanh thu và giá vốn hàng đã bán:

- Ghi doanh thu:

Nợ TK 111, 112, 133: Theo giấy nộp tiền

Nợ TK 138: Số tiền thiếu

Có TK 511: Doanh thu ghi theo báo cáo bán hàng

Có TK 3331: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

- Ghi giá vốn:

Nợ TK 632: Trị giá vốn hàng xuất bán

Có TK 1561 (chi tiết: hàng tồn quầy, hoặc cửa hàng).

Đơn vị:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số 02 - BH
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

THẺ QUẦY HÀNG

Ngày lập thẻ.....Tờ số.....

- Tên hàng:.....Quy cách.....
- Đơn vị tính.....Đơn giá.....

Ngày tháng	Tên người bán hàng	Tồn đầu ngày (ca)	Nhập từ kho trong ngày (ca)	Nhập khác trong ngày (ca)	Cộng tồn đầu ngày (ca) và nhập trong ngày (ca)	Xuất bán		Xuất khác		Tồn cuối ngày (ca)
						Lượng	Tiền	Lượng	Tiền	
A	B	1	2	3	4 = 1+2+3	5	6	7	8	9
	Cộng									

Người lập
(Ký, họ và tên)

Ngoài các phương thức trên, doanh nghiệp thương mại còn bán hàng theo các phương thức: bán hàng trả góp, bán hàng qua đại lý...kế toán các nghiệp vụ bán hàng này cũng được thực hiện tương tự như doanh nghiệp công nghiệp.

1.5. Kế toán nghiệp vụ bán hàng bị trả lại và giảm giá hàng bán

(1) Khi chấp nhận cho khách hàng trả lại hàng mà họ đã mua trước đây, kế toán căn cứ vào chứng từ được lập khi khách hàng trả hàng để ghi doanh thu và giá vốn hàng bán bị trả lại:

- Phản ánh doanh thu bán hàng bị trả lại, kế toán ghi:

Nợ TK 531: Ghi doanh thu bán bị trả lại

Nợ TK 333 (3331): Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Có TK 111, 112: Trả lạitiền cho khách hàng

Có TK 131: Trừ nợ cho khách hàng hoặc nhận nợ với khách hàng.

- Phản ánh giá vốn hàng bán bị trả lại, kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1561): Nhập vào kho hàng hoá

Nợ TK 811: Tính vào chi phí bất thường (hàng hỏng)

Có TK 632: Giá vốn hàng bán bị trả lại.

(2) Khi chấp nhận giảm giá cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 532: Giảm giá hàng bán

Có TK 111, 112: Trả tiền giảm giá cho khách

Có TK 131: Trừ nợ cho khách hoặc nhận nợ với họ.

2. Kế toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá theo phương pháp KKĐK

2.1. Tài khoản sử dụng

Hạch toán nghiệp vụ mua, bán hàng hoá theo phương pháp KKĐK kế toán sử dụng TK 611 "Mua hàng" (TK 6112 "Mua hàng hoá"). Nội dung phản ánh trên TK 611 như sau:

Bên Nợ:

- Trị giá vốn hàng tồn đầu kỳ (tồn kho, quầy, tồn gửi bán, đại lý...).

- Trị giá hàng mua vào trong kỳ.

Bên Có:

- Trị giá vốn của hàng hoá tồn kho cuối kỳ.

- Trị giá hàng gửi bán chưa bán được lúc cuối kỳ.

- Chiết khấu giảm giá hàng mua được hưởng.

- Trị giá hàng bán trả lại cho người bán.

- Trị giá hàng xuất kho bán và xuất khác trong kỳ (ghi ngày cuối cùng theo kết quả kiểm kê).

Tài khoản này không có số dư.

Các TK 151, 156, 157 dùng để phản ánh giá trị hàng hóa đi đường, hàng tồn kho hoặc hàng gửi bán đầu kỳ và cuối kỳ.

2.2. Kế toán nghiệp vụ thu mua hàng hoá

(1) Khi nhận được chứng từ mua hàng, không phân biệt giá mua hay chi phí mua hàng về kho hay chưa, kế toán ghi:

Nợ TK 611: Trị giá vốn hàng mua và chi phí thu mua

Nợ TK 133: Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: Theo giá thanh toán.

(2) Phản ánh các khoản giảm giá được hưởng trong quá trình mua hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 1112, 331: Số tiền được chấp nhận

Có TK 611: Số tiền ghi giảm hàng mua

Có TK 133: Giảm thuế GTGT được khấu trừ.

2.3. Kế toán nghiệp vụ bán hàng

Khi áp dụng phương pháp KKĐK để hạch toán quá trình luân chuyển hàng hoá thì việc ghi doanh thu bán hàng theo phương thức bán được thực hiện như phương pháp KKTX. Riêng giá vốn hàng bán được ghi nhận một lần vào thời điểm cuối kỳ theo trình tự sau:

(1) Kết chuyển trị giá vốn của hàng tồn kho đầu kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 611: Giá vốn hàng tồn đầu kỳ

Có TK 151: Hàng mua đang đi đường đầu kỳ

Có TK 156: Hàng hoá tồn kho, tồn quầy đầu kỳ

Có TK 157: Hàng hoá gửi bán, gửi đại lý đầu kỳ.

(2) Kết chuyển trị giá vốn của hàng tồn cuối kỳ (dựa vào kết quả kiểm kê thực tế), kế toán ghi:

Nợ TK 151, 156, 157 Có TK 611	Giá vốn hàng tồn cuối kỳ.

(3) Sau khi ghi các bút toán trên và bút toán phản ánh quá trình mua hàng từ TK 611, kế toán xác định được trị giá mua hàng và chi phí được tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 611	Giá vốn hàng bán trong kỳ.

III. HẠCH TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ TIÊU THỤ HÀNG HOÁ

1. Xác định giá vốn hàng bán

1.1. Theo phương pháp KKTX

(1) Khi sử dụng phương pháp KKTX để hạch toán tổng hợp về hàng hoá thì giá vốn hàng bán được ghi nhận theo từng lô hàng hoá tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Ghi nhận giá vốn của hàng hoá bán trong kỳ.

Có TK 156 Trị giá vốn của hàng xuất kho bán trực tiếp

Có TK 111, 112, 311, 331... Trị giá vốn của hàng mua và bán trực tiếp không qua kho.

(2) Khi doanh nghiệp chấp nhận cho khách hàng trả lại, kế toán ghi giá vốn của hàng bán bị trả lại:

Nợ TK 156 (1561): Trị giá vốn của hàng bị trả lại nhập kho

Nợ TK 811: Trị giá vốn của hàng trả lại bị hỏng

Có TK 632: Tổng giá vốn của hàng bị trả lại.

(3) Phân bổ chi phí mua hàng cho hàng bán ra trong kỳ:

Trong doanh nghiệp thương mại, chi phí mua hàng được tập hợp bên Nợ TK 1562, cuối kỳ kế toán phân bổ cho hàng bán ra và hàng còn lại cuối kỳ theo giá mua.

$$\text{CP mua hàng phân bổ cho hàng bán ra trong kỳ} = \frac{\text{CP mua hàng đầu kỳ} + \text{CP mua hàng trong kỳ}}{\text{Trị giá vốn của hàng bán ra trong kỳ} + \text{Trị giá vốn của hàng còn lại cuối kỳ}} \times \text{Trị giá vốn của hàng bán ra trong kỳ}$$

(4) Khi xác định được chi phí mua hàng phân bổ cho hàng bán ra trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 156 (1562)	Chi phí mua hàng phân bổ vào giá vốn trong kỳ.

(5) Đối với những doanh nghiệp có thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, thì số thuế đó phải tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ, nếu số thuế

này quá lớn thì kế toán chỉ tính vào giá vốn trong kỳ tương ứng với phần doanh thu, số còn lại tính vào giá vốn của kỳ sau, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Phần tính vào giá vốn kỳ này

Nợ TK 142: Phần tính vào giá vốn kỳ sau

Có TK 133: Số thuế GTGT không được khấu trừ.

(6) Xác định và kết chuyển giá vốn hàng bán:

- Cuối kỳ hạch toán, từ TK 632 kế toán xác định giá vốn hàng bán trong kỳ theo công thức:

Giá vốn hàng bán trong kỳ	=	Giá vốn hàng bán ghi nhận trong kỳ	+	CP thu mua phân bổ cho hàng bán ra	-	Giá vốn hàng bán bị trả lại	+	Thuế GTGT không được khấu trừ

- Kết chuyển giá vốn hàng bán trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 632	Giá vốn hàng bán trong kỳ.

1.2. Hạch toán mua bán hàng hóa theo phương pháp KKĐK

Đối với những doanh nghiệp thương mại áp dung phương pháp KKĐK thì giá vốn được xác định một lần vào thời điểm cuối kỳ, theo trình tự sau:

(1) Kết chuyển trị giá vốn của hàng tồn kho đầu kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 611: Giá vốn của hàng tồn đầu kỳ.

Có TK 151: Mua hàng đang đi đường đầu kỳ

Có TK 156: Hàng tồn kho, tồn quầy đầu kỳ.

Có TK 157: Hàng gửi bán, gửi đại lý đầu kỳ.

(2) Kết chuyển trị giá vốn hàng tồn kho cuối kỳ (dựa vào kết quả kiểm kê thực tế), kế toán ghi:

Nợ TK 151, 156, 157 Có TK 611	Giá vốn hàng tồn kho cuối kỳ.

(3) Sau khi ghi các bút toán trên từ TK 611, kế toán xác định được trị giá mua và chi phí được tính vào giá vốn hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 611	Giá vốn hàng bán trong kỳ.

(4) Nếu doanh nghiệp có thuế GTGT được hạch toán riêng mà không được khấu trừ phải phân bổ vào giá vốn hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Phân bổ vào giá vốn hàng bán kỳ này

Nợ TK 142: Phân bổ vào giá vốn hàng bán kỳ sau

Có TK 133: Thuế GTGT không được khấu trừ.

(5) Nếu doanh nghiệp có thuế GTGT đầu vào kỳ trước không được khấu trừ được phân bổ vào giá vốn kỳ này, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 142	Thuế GTGT đầu vào được tính vào giá vốn.

(6) Nếu doanh nghiệp thương mại áp dụng phương pháp KKĐK khi có hàng bán bị trả lại doanh nghiệp chỉ làm thủ tục nhập kho không phải ghi bút toán hàng bán bị trả lại vì giá vốn của lô hàng này sẽ tăng giá trị thực tế của hàng tồn kho cuối kỳ.

(7) Từ TK 632, kế toán xác định được toàn bộ giá vốn hàng bán trong kỳ và ghi:

Nợ TK 911 Có TK 632	Giá vốn hàng bán trong kỳ.

2. Hạch toán xác định kết quả kinh doanh

- Kết chuyển doanh thu thuần sang tài khoản xác định kết quả, kế toán ghi:

Nợ TK 511: Doanh thu bán hàng thuần

Nợ TK 512: Doanh thu bán hàng nội bộ

Có TK 911: Tổng doanh thu thuần.

- Kết chuyển chi phí bán hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 641	Tổng chi phí bán hàng phát sinh.

- Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 642	Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Kết chuyển chi phí tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 635	Tổng chi phí tài chính.

- Kết chuyển thu nhập tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 515 Có TK 911	Tổng thu nhập tài chính.

- Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và chi phí khác, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 811, 821	Tổng chi phí khác.

- Kết chuyển thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 711 Có TK 911	Tổng thu nhập khác.

- Xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ:

+ Trường hợp lãi, kế toán ghi:

Nợ TK 911 Có TK 421	Lãi

+ Nếu lỗ: ghi ngược lại:

Nợ TK 421 Có TK 991	Lỗ

Chương XV
KẾ TOÁN XUẤT, NHẬP KHẨU HÀNG HOÁ

I. KẾ TOÁN XUẤT KHẨU HÀNG HOÁ

1. Kế toán xuất khẩu trực tiếp

1.1. Quy trình, thủ tục và chứng từ liên quan đến hoạt động xuất khẩu

a) Ký kết hợp đồng kinh tế

Sau khi thương lượng, bên mua và bên bán ký kết hợp đồng ngoại thương. Hợp đồng này phải theo đúng thông lệ quốc tế (Incorterm 2000). Thông thường gồm các phần sau:

- Số, ngày, tháng, năm của hợp đồng,
- Tên, địa chỉ, tài khoản của các bên ký kết hợp đồng,
- Mô tả hàng hoá,
- Giá cả và tổng giá trị của hợp đồng,
- Thời hạn giao hàng,
- Địa điểm giao hàng,
- Điều kiện giao hàng,
- Phương thức thanh toán,
- Chứng từ thanh toán,
- Bảo hành,
- Bảo hiểm,
- Trường hợp bất khả kháng,
- Trọng tài, v.v...

b) Phương thức thanh toán

Hiện nay, thanh toán hợp đồng ngoại thương chủ yếu theo các phương thức sau:

- *Phương thức thanh toán thư tín dụng (L/C):* theo phương thức này người nhập khẩu căn cứ vào hợp đồng ngoại thương đã ký giữa người nhập khẩu và người xuất khẩu, yêu cầu ngân hàng của mình mở L/C cho người hưởng lợi (người hưởng lợi có thể là bên bán, cũng có thể là một bên nào

đó do người bán chỉ định). Ngân hàng của người nhập khẩu mở L/C thông báo qua ngân hàng đại lý tại nước xuất khẩu với điều kiện do người mua yêu cầu. Người xuất khẩu có thể yêu cầu chỉnh sửa L/C (nếu thấy L/C không đúng với hợp đồng ngoại thương đã ký kết giữa hai bên). Sau khi giao hàng cho bên thứ ba (đơn vị vận tải), người xuất khẩu lập bộ chứng từ thanh toán (gồm: vận đơn, hoá đơn, hối phiếu, hợp đồng bảo hiểm, tờ kê chi tiết hàng hoá, v.v...) chuyển tới ngân hàng thông báo để đòi tiền. Sau khi kiểm tra chứng từ phù hợp với L/C, ngân hàng tiến hành trả tiền cho người bán và tiến hành đòi tiền ngân hàng mở L/C. Ngân hàng mở L/C kiểm tra chứng từ và chuyển tiền cho ngân hàng thanh toán và ghi nợ người nhập khẩu đồng thời chuyển giao chứng từ thanh toán cho người nhập khẩu đi nhận hàng.

- *Phương thức thanh toán nhờ thu:* theo phương thức này người bán uỷ thác cho ngân hàng thu giúp tiền của người mua. Người bán lập hối phiếu đòi tiền và bộ chứng từ hàng hoá đi kèm với điều kiện người mua trả tiền theo đúng hối phiếu thì ngân hàng với trao chứng từ hàng hoá cho người mua để nhận hàng.

- *Phương thức thanh toán điện chuyển tiền:* là phương thức thanh toán mà người nhập khẩu yêu cầu Ngân hàng của mình chuyển một số tiền cho người xuất khẩu.

Ngoài các phương thức thanh toán trên, các doanh nghiệp xuất nhập khẩu còn có thể sử dụng các phương thức thanh toán khác như: tín dụng lưu thông, tín dụng tuần hoàn, thư tín dụng không huỷ ngang miễn truy đòi, tín dụng hạn chế, thư tín dụng đối ứng, tín dụng dự phòng, thư tín dụng quá cảnh, phương thức nhờ thu hoàn hảo, v.v...

c) Đánh giá hàng hoá xuất khẩu

- Giá nhập kho của hàng xuất khẩu là giá thực tế mua vào, giá thành sản xuất, chế biến thực tế của hàng hoá xuất kho.

- Giá xuất kho hàng hoá xuất khẩu là giá thực tế nhập kho của từng lô hàng hoặc có thể tính theo các phương pháp như: nhập trước - xuất trước, nhập sau - xuất trước, bình quân, đích danh.

- Giá bán xuất khẩu là giá thực tế ghi trên hoá đơn bán hàng được quy đổi ra tiền Việt Nam theo tỷ giá thực tế do ngân hàng quy định tại thời điểm xác định có doanh thu.

1.2. Kế toán tổng hợp nghiệp vụ xuất khẩu hàng hoá

(1) Mua hàng hoá để xuất khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 151, 156, 157, 632: Trị giá hàng mua nhập kho

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 311, 331, 141.

(2) Khi xuất kho hàng hoá giao cho đơn vị vận chuyển, kế toán ghi:

Nợ TK 157 : Giá vốn hàng gửi bán

Có TK 156: Giá vốn hàng gửi bán.

(3) Khi người mua chấp nhận thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 131: Phải thu khách hàng theo tỷ giá thực tế

Có TK 511: Doanh thu bán hàng theo tỷ giá thực tế.

Đồng thời, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá vốn hàng gửi bán

Có TK 157: Giá vốn hàng gửi bán.

(4) Chi phí liên quan đến việc xuất khẩu hàng hoá, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Chi phí bán hàng

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có 111, 112, 141: Số tiền thanh toán.

(5) Thuế xuất khẩu phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 511 Có TK 333 (3333)	Số thuế xuất khẩu phải nộp theo tỷ giá thực tế.

(6) Khi nhận được giấy báo có của ngân hàng về khoản tiền hàng đã bán, kế toán ghi:

Nợ TK 112 (1122): Số tiền nhận được theo tỷ giá thực tế

Nợ TK 635/Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 131: Phải thu khách hàng theo tỷ giá ghi Nợ.

Đồng thời ghi Nợ TK 007: Số nguyên tệ nhận được.

2. Kế toán xuất khẩu uỷ thác

Đối với các doanh nghiệp có hàng xuất khẩu nhưng không thể xuất khẩu trực tiếp do không tìm được khách hàng hoặc doanh nghiệp không đủ

năng lực đàm phán, ký kết hợp đồng xuất khẩu trực tiếp với khách hàng nước ngoài thì có thể sử dụng hình thức xuất khẩu uỷ thác. Khi sử dụng hình thức này, doanh nghiệp ủy thác sẽ phải trả cho đơn vị nhận uỷ thác một khoản tiền gọi là phí ủy thác xuất khẩu.

2.1. Quy trình, thủ tục và chứng từ liên quan đến hoạt động xuất khẩu uỷ thác

a) Ở doanh nghiệp uỷ thác

Doanh nghiệp ủy thác khi sử dụng dịch vụ xuất khẩu ủy thác với đơn vị nhận ủy thác phải thực hiện các thủ tục sau:

- Ký kết hợp đồng uỷ thác xuất khẩu.

- Cung cấp hàng mẫu, cung cấp tài liệu về hàng hoá xuất khẩu để đơn vị nhận uỷ thác xuất có thể chào hàng với khách hàng.

- Phối hợp với bên nhận uỷ thác xuất để làm các thủ tục xuất khẩu.

- Giao hàng đúng chủng loại, số lượng, chất lượng cho bên nhận uỷ thác xuất hoặc cho khách hàng.

- Đóng thuế xuất khẩu theo quy định hiện hành.

- Trả hoa hồng uỷ thác cho đơn vị nhận uỷ thác xuất.

b) Ở doanh nghiệp nhận uỷ thác xuất

Doanh nghiệp nhận uỷ thác xuất chịu trách nhiệm làm toàn bộ công việc của một đơn vị xuất khẩu trực tiếp như: làm thủ tục hải quan, giám định, vận chuyển, bảo hiểm, thanh toán, v.v... và được hưởng hoa hồng uỷ thác

2.2. Hạch toán ở doanh nghiệp uỷ thác

Trong hình thức xuất khẩu này, đơn vị uỷ thác được coi là bên mua dịch vụ do bên nhận uỷ thác cung cấp. TK 131 được sử dụng để phản ánh số tiền phải thu từ xuất khẩu hàng hóa. Số tiền phải trả cho việc sử dụng dịch vụ xuất khẩu ủy thác và các khoản phải trả khác cho đơn vị nhận ủy thác được phản ánh trên TK 338 hoặc trên cùng TK 131 mở riêng cho từng đơn vị nhận ủy thác. Trình tự hạch toán các nghiệp vụ chủ yếu được thực hiện như sau:

(1) Khi giao hàng cho đơn vị nhận uỷ thác, căn cứ phiếu xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 157: Trị giá xuất kho của hàng gửi bán

Có TK 156: Trị giá xuất kho của hàng hoá.

(2) Khi chuyển tiền cho đơn vị nhận uỷ thác để nộp thuế xuất khẩu, trả phí vận chuyển, bốc xếp, kiểm nghiệm, giám định, v.v...

Nợ TK 338 (3388) Có TK 111, 112	Số tiền nhờ chi hộ.

(3) Khi hàng đã bán được, kế toán ghi:

Nợ TK 131 Có TK 511	Doanh thu theo tỷ giá thực tế.

Đồng thời kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 157	Giá vốn hàng bán.

(4) Khi nhận được chứng từ thanh toán của bên nhận uỷ thác xuất về số thuế xuất khẩu phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK 511 Có TK 333 (3333)	Số thuế xuất khẩu phải nộp.

(5) Khi bên nhận uỷ thác đã nộp thuế xuất khẩu chuyển chứng từ chuyển trả biên lai thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3333): Số tiền thuế xuất khẩu

Có TK 338 (3388): Số tiền thuế xuất khẩu.

(6) Khi nhận được các chứng từ thanh toán về các chi phí vận chuyển, bốc dỡ, kiểm nghiệm, giám định, v.v... kế toán ghi:

Nợ TK 641: Chi phí bán hàng

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 338 (3388): Số tiền thanh toán.

(7) Phản ánh chi phí xuất khẩu uỷ thác theo hoá đơn do bên nhận uỷ thác lập, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Hoa hồng uỷ thác

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 338 (đơn vị nhận ủy thác): Tổng số tiền phải trả.

(8) Khi nhận được tiền bán hàng do bên nhận uỷ thác thanh toán, căn cứ vào giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 112 (1122): Số tiền thực thu theo tỷ giá thực tế

Nợ TK 635/ Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá ghi sổ và tỷ giá thực tế

Có TK 131: Số tiền được thanh toán theo tỷ giá ghi sổ.

Đồng thời ghi Nợ TK 007: Số nguyên tệ thanh toán.

2.3. Hạch toán ở đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu

Đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu là bên cung cấp dịch vụ cho đơn vị uỷ thác. Kế toán ở bên nhận uỷ thác phải mở sổ theo dõi chi tiết theo từng đơn vị uỷ thác, theo từng hợp đồng. TK 331 được kế toán ở đơn vị nhận uỷ thác sử dụng để theo dõi số tiền xuất khẩu hàng hóa phải trả cho đơn vị ủy thác. Các khoản tiền nhận để nộp thuế hộ và thanh toán các khoản chi phí xuất khẩu được hạch toán trên TK 138. Các tài khoản này được mở chi tiết theo từng đơn vị uỷ thác.

Trình tự hạch toán

(1) Khi nhận hàng do đơn vị uỷ thác giao nếu chuyển thẳng và bán cho khách hàng theo giá FOB thì không cần phải ghi sổ kế toán tổng hợp.

Nếu nhập hàng vào kho chờ xuất khẩu hoặc chuyển thẳng xuống tàu để bán theo giá CIF thì ghi đơn Nợ TK 003: Trị giá hàng nhận (theo giá bán do bên uỷ thác giao).

(2) Khi nhận được tiền do bên uỷ thác xuất chuyển đến để trả các chi phí liên quan đến lô hàng (chi phí vận chuyển, thuế, phí, lệ phí, v.v...), kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 Có TK 138 (1388)	Số tiền nhận của doanh nghiệp uỷ thác.

(3) Khi thanh toán các chi phí xuất khẩu liên quan đến lô hàng (chi phí vận chuyển, thuế, phí, lệ phí, v.v...), kế toán ghi:

Nợ TK 138 (1388) Có TK 111, 112	Số tiền thanh toán.

(4) Khi hàng hoá xác định tiêu thụ, căn cứ giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 112 (1122) Có TK 331 (ĐVUT)	Số tiền bán hàng phải trả cho đơn vị uỷ thác theo tỷ giá thực tế.

Đồng thời ghi bút toán đơn:

BT1, Nợ TK 007: Số nguyên tệ thu được.

BT2, Phản ánh hàng hóa nhận ủy thác được tiêu thụ:

Có TK 003: Giá trị hàng hóa được xuất khẩu.

(5) Sau khi thanh lý hợp đồng xuất khẩu uỷ thác, kế toán lập hóa đơn phản ánh tiền hoa hồng nhận uỷ thác được hưởng và ghi:

Nợ TK 138 (1388): Tổng số tiền phải thu

Có TK 511: Tiền hoa hồng nhận uỷ thác được hưởng

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

(6) Khi chuyển trả tiền cho bên uỷ thác xuất, kế toán ghi:

Nợ TK 331 (ĐVUT): Số tiền chuyển cho bên uỷ thác xuất

Nợ TK 635/Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111, 112: Số tiền chuyển cho bên uỷ thác xuất.

Đồng thời ghi Có TK 007: Số nguyên tệ trả cho đơn vị ủy thác.

II. KẾ TOÁN NHẬP KHẨU HÀNG HOÁ

1. Kế toán nhập khẩu trực tiếp

Giá nhập kho của hàng nhập khẩu là giá mua thực tế ghi trên hoá đơn của người bán (giá FOB, CIF, v.v...) được quy đổi ra tiền Việt Nam theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhận hàng cộng với thuế nhập khẩu, thuế khác, chi phí thu mua, v.v...

Thuế GTGT phải nộp của hàng nhập khẩu sẽ được coi là thuế GTGT đầu vào được khấu trừ nếu hàng nhập khẩu thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

Trường hợp hàng nhập khẩu thuộc diện chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc diện chịu thuế GTGT thì thuế GTGT phải nộp của hàng nhập khẩu được tính vào giá thực tế của hàng nhập kho.

(1) Khi chuyển tiền mua ngoại tệ, ký quỹ mở L/C, kế toán ghi:

Nợ TK 144: Số tiền ký quỹ mở L/C

Có TK 111, 112: Số tiền ký quỹ mở L/C.

Đồng thời ghi Có TK 007: Số nguyên tệ ký quỹ mở L/C.

(2) Khi mua hàng nhập khẩu, căn cứ vào chứng từ lô hàng (hoá đơn thương mại, phiếu đóng gói, v.v...), kế toán ghi:

Nợ TK 156: Trị giá lô hàng nhập theo tỷ giá thực tế

Có TK 331: Số tiền hàng phải thanh toán cho người bán.

(3) Căn cứ tờ khai hàng hoá nhập khẩu và thông báo nộp thuế nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 156: Số tiền thuế nhập khẩu phải nộp

Có TK 333 (3333): Số tiền thuế nhập khẩu phải nộp.

(4) Chuyển tiền nộp thuế nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3333): Số thuế nhập khẩu đã nộp

Có TK 111, 112: Số thuế nhập khẩu đã nộp

(5) Phản ánh thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp được khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 133 Có TK 333 (33312)	Thuế GTGT của hàng nhập khẩu.

(6) Khi chuyển tiền nộp thuế GTGT hàng nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 333 (33312) Có TK 111, 112	Số thuế GTGT hàng nhập khẩu đã nộp.

(7) Khi nhận được giấy báo Nợ của ngân hàng về việc thanh toán cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331: Số nợ được thanh toán theo tỷ giá ghi sổ

Nợ TK 635/Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 111, 112, 311: Số ngoại tệ thanh toán theo tỷ giá xuất quỹ

Có TK 144: Số tiền ký quỹ dùng để thanh toán theo tỷ giá ghi sổ.

Đồng thời ghi Có TK 007: Số nguyên tệ dùng để thanh toán.

(8) Chi phí kiểm định, bốc xếp, phí, lệ phí hải quan và các chi phí khác phát sinh (phí mở L/C, thanh toán L/C, phí chuyển tiền, v.v... .), kế toán ghi:

Nợ TK 156: Chi phí liên quan đến lô hàng.

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 141: Chi phí liên quan đến lô hàng.

2. Kế toán nhập khẩu uỷ thác

2.1. Hạch toán ở đơn vị uỷ thác

Đơn vị uỷ thác là bên mua dịch vụ do bên nhận uỷ thác cung cấp. Khi ủy thác xuất khẩu hàng hóa cho đơn vị khác, doanh nghiệp ủy thác phải thực hiện các thủ tục sau:

- Ký hợp đồng uỷ thác nhập.

- Chịu trách nhiệm thanh toán toàn bộ chi phí liên quan đến lô hàng nhập.

- Phối hợp với bên nhận uỷ thác làm thủ tục nhập khẩu.

- Đóng thuế.

- Trả tiền phí hoa hồng uỷ thác đã quy định trong hợp đồng uỷ thác.

Để hạch toán số tiền phải trả cho việc sử dụng dịch vụ này doanh nghiệp uỷ thác sử dụng TK 331. Tài khoản này cũng được dùng để theo dõi số tiền chuyển cho đơn vị nhận uỷ thác để nhập khẩu hàng và nộp hộ các loại thuế. Tài khoản 331 được mở chi tiết theo từng đơn vị nhận uỷ thác.

Trình tự hạch toán các nghiệp vụ chủ yếu:

(1) Khi chuyển tiền để đơn vị nhận uỷ thác nhập nộp thuế và các khoản chi phí liên quan đến nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 331 (nhận ủy thác) Có TK 111, 112	Số tiền chuyển cho đơn vị nhận ủy thác.

Đồng thời ghi: Có TK 007: Số nguyên tệ (nếu chuyển bằng ngoại tệ).

(2) Khi nhận hàng do bên nhận uỷ thác nhập, kế toán ghi:

Nợ TK 156: Trị giá hàng hoá nhập kho

Nợ TK 635/ Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá ghi sổ và tỷ giá thực tế

Có TK 331 (nhận ủy thác): Trị giá hàng hoá nhập kho.

(3) Số thuế nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có) phải nộp kế toán ghi:

Nợ TK 156: Số tiền thuế nhập khẩu phải nộp

Có TK 333 (3332, 3333): Số tiền thuế nhập khẩu phải nộp.

(4) Bên nhận uỷ thác chuyển biên lai thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế GTGT hàng nhập khẩu đã thanh toán kế toán ghi:

Nợ TK 333 (3331, 3332, 3333): Số tiền thuế phải nộp

Có TK 331 (nhận ủy thác): Số tiền thuế phải nộp.

(5) Căn cứ hóa đơn do đơn vị ủy thác gửi đến đòi tiền hoa hồng nhập khẩu uỷ thác, kế toán ghi:

Nợ TK 156: Số tiền phí uỷ thác chưa bao gồm thuế GTGT

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 (Nhận ủy thác): Tổng số tiền phải thanh toán.

2.2. Hạch toán ở doanh nghiệp nhận uỷ thác

Doanh nghiệp nhận uỷ thác cung cấp dịch vụ nhập khẩu ủy thác cho bên giao ủy thác. Bên nhận ủy thác phải thực hiện toàn bộ công việc của một đơn vị trực tiếp nhập khẩu như: làm thủ tục nhập khẩu, tiếp nhận hàng hoá và thông báo cho bên uỷ thác đến nhận hàng khi hàng về.

Kế toán ở bên nhận uỷ thác phải mở sổ theo dõi chi tiết theo từng đơn vị uỷ thác, theo từng hợp đồng. TK 131 mở chi tiết theo từng đơn vị uỷ thác được kế toán ở đơn vị nhận uỷ thác sử dụng để hạch toán số tiền do đơn vị uỷ thác chuyển đến để nhập khẩu hàng và nộp thuế hộ. Tài khoản này cũng dùng để phản ánh số tiền hoa hồng phải thu từ dịch vụ nhập khẩu uỷ thác do đơn vị cung cấp.

(1) Khi nhận tiền do bên uỷ thác nhập chuyển đến để thanh toán tiền hàng, kế toán ghi:

BT1,

Nợ TK 111, 112 Có TK 131 (chi tiết đơn vị uỷ thác)	Số ngoại tệ thực nhận (tỷ giá ghi sổ).

BT2, phản ánh số nguyên tệ thực nhận: Nợ TK 007: Số ngoại tệ đã nhận.

(2) Khi chuyển tiền kí quỹ để mở L/C, kế toán ghi:

BT1,

Nợ TK 144 Có TK 111, 112	Số tiền kí quỹ mở L/C.

Đồng thời ghi:

BT2, Có TK 007: Số ngoại tệ kí quỹ.

(3) Khi nhận được hàng hoá nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 151: Giá mua của hàng NK về đến cảng (tỷ giá thực tế)

Nợ TK 157: Giá mua của số hàng đã trả cho bên uỷ thác (tỷ giá thực tế)

Nợ TK 635 hoặc Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá

Có TK 331, 111, 112: Tổng giá phải thanh toán (tỷ giá ghi sổ).

(4) Phản ánh số thuế nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 151, 157 Có TK 333 (3332, 3333)	Số thuế phải nộp.

(5) Phản ánh số thuế GTGT phải nộp và thuế GTGT được khấu trừ:

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 333 (33312): Thuế GTGT phải nộp của hàng NK.

(6) Khi trả hàng hoá nhập khẩu cho bên uỷ thác, kế toán ghi:

Nợ TK 131 (ĐV uỷ thác): Trị giá mua của hàng NK (tỷ giá ghi sổ)

Nợ TK 635 hoặc Có TK 515: Chênh lệch tỷ giá.

Có TK 151, 157: Trị giá mua hàng nhập khẩu (tỷ giá thực tế).

(7) Phản ánh tiền hoa hồng nhận uỷ thác, kế toán ghi:

Nợ TK 131 (Đv uỷ thác): Tổng số tiền được nhận (cả thuế GTGT)

Có TK 511: Hoa hồng nhận uỷ thác

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT phải nộp.

(8) Các chi phí giám định, bốc xếp, vận chuyển, v.v... liên quan đến hàng nhập khẩu nếu bên nhận uỷ thác chịu, kế toán ghi:

Nợ TK 641: Chi phí thực tế phát sinh

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331: Tổng số tiền phải chi.

(9) Trường hợp bên nhận uỷ thác chi hộ bên uỷ thác trên chứng từ chi hộ ghi tên, địa chỉ, mã số thuế của bên uỷ thác, kế toán ghi:

Nợ TK 131 (ĐV uỷ thác) Có TK 111, 112	Các khoản chi hộ.

Chương XVI
HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ

I. ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP KINH DOANH VẬN TẢI

1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh vận tải ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí, tính giá thành và xác định kết quả kinh doanh

Vận tải là ngành sản xuất đặc biệt, sản phẩm vận tải là quá trình di chuyển hàng hoá, hành khách từ nơi này đến nơi khác và được đo bằng các chỉ tiêu: Tấn/km hàng hoá vận chuyển và người/km. Chỉ tiêu chung của ngành vận tải là tấn (hành khách)/km tính đổi. Ngành vận tải gồm nhiều loại hình hoạt động như vận tải đường bộ, vận tải đường biển, đường sông (vận tải thuỷ), vận tải hàng không, v.v...

Tổ chức hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải có đặc điểm cơ bản sau:

- Doanh nghiệp vận tải quản lý quá trình hoạt động theo nhiều khâu khác nhau như giao dịch, hợp đồng vận chuyển hàng hoá hoặc vận chuyển hành khách, thanh toán các hợp đồng, lập kế hoạch điều vận và kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch vận chuyển.

- Kế hoạch tác nghiệp cần phải cụ thể hoá cho từng ngày, tuần, định kỳ, v.v... Lái xe và phương tiện làm việc chủ yếu ở bên ngoài doanh nghiệp. Do đó, quá trình quản lý phải rất cụ thể, phải xây dựng được chế độ vật chất rõ ràng, vận dụng cơ chế khoán hợp lý.

- Phương tiện vận tải chủ yếu là TSCĐ và không thể thiếu được trong quá trình thực hiện dịch vụ vận tải. Các phương tiện này lại bao gồm nhiều loại có tính năng, tác dụng, hiệu suất và mức tiêu hao nhiên liệu, năng lượng khác nhau. Điều này có ảnh hưởng lớn đến chi phí và đối tượng dịch vụ vận tải.

- Việc khai thác vận chuyển phụ thuộc khá lớn vào cơ sở hạ tầng, đường xá, cầu phà và điều kiện địa lý, khí hậu.

- Mỗi loại hình vận tải đều có những đặc điểm đặc thù, chi phối đến công tác chi phí và tính giá thành sản phẩm. Vì vậy, các nhà quản lý trong ngành vận tải nói riêng cần phải chú ý đến những đặc thù đó để vận dụng vào công tác quản lý có hiệu quả.

2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải

2.1. Nội dung và phạm vi chi phí vận tải

Đặc điểm của sản phẩm vận tải là không có hình thái vật chất mà chỉ là việc di chuyển hàng hoá hoặc hành khách từ địa điểm này sang địa điểm khác, không làm tăng giá trị sử dụng mới cho xã hội. Do đó, chi phí vận tải cũng mang tính đặc thù và sự tham gia của các yếu tố chi phí vào quá trình vận tải cũng khác so với các ngành sản xuất vật chất khác. Có thể nói, chi phí vận tải là biểu hiện bằng tiền của những hao phí lao động sống và lao động vật hoá chi ra trong quá trình hoạt động vận tải trong một kỳ nhất định.

Việc xác định chi phí cho một kỳ nhất định có ý nghĩa quan trọng trong công tác kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải, nhằm giới hạn những chi phí cấu thành nên giá thành dịch vụ vận tải. Điều đó đặt ra cho nhà quản lý nói chung và kế toán nói riêng phải xác định rõ nội dung, phạm vi của chi phí vận tải trong giá thành vận tải. Theo quy định các khoản chi phí sau đây không thuộc phạm vi chi phí vận tải:

- Các khoản chi phí được tính vào chi phí hoạt động tài chính và chi phí bất thường như: chi phí liên doanh, liên kết, chi phí cho thuê TSCĐ, chi phí mua, bán trái phiếu, cổ phiếu, tín phiếu, chi phí nhượng bán, thanh lý TSCĐ, giá trị tài sản tổn thất thực tế sau khi đã giảm trừ tiền đền bù của người phạm lỗi và tổ chức bảo hiểm, giá trị phế liệu thu hồi và số đã được bù đắp bằng quỹ dự phòng, các chi phí khác thuộc chi phí bất thường.

- Các khoản thiệt hại được Chính phủ trợ cấp hoặc được ghi giảm nguồn vốn, được bên gây thiệt hại hoặc cơ quan bảo hiểm bồi thường.

- Các khoản chi phí đi công tác nước ngoài vượt định mức do Nhà nước quy định.

- Các khoản chi phí có nguồn bù đắp riêng như chi phí sự nghiệp, chi phí cho nhà ăn tập thể, chi phí cho các tổ chức Đảng, đoàn thanh niên, v.v... thưởng thi đua, các khoản chi ủng hộ, tài trợ cho cá nhân, tập thể ngoài doanh nghiệp; chi nghiên cứu thí nghiệm, chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, chi phí cho chuyên gia, chi phí đào tạo không nằm trong kế hoạch được duyệt, chi phí cho công việc từ thiện, các khoản chi do vi phạm hợp đồng, vi phạm hành chính, v.v...

2.2. Phân loại chi phí vận tải

Chi phí vận tải có thể được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau, mỗi tiêu thức phân loại có mục đích, yêu cầu và tác dụng riêng trong công

tác quản lý chi phí. Dưới đây nghiên cứu một số tiêu thức phân loại chi phí chủ yếu nhất.

a) Phân loại chi phí theo công dụng kinh tế

Theo công dụng kinh tế, chi phí vận tải được sắp xếp theo các khoản mục có công dụng kinh tế khác nhau, phục vụ cho việc hoàn thành dịch vụ vận tải.

** Đối với vận tải ô tô, các chi phí gồm các khoản mục sau đây:*

- Tiền lương lái xe và phụ cấp.
- BHXH, BHYT, KPCĐ của lái xe và phụ xe.
- Nhiên liệu.
- Chi phí săm lốp.
- Chi phí sữa chữa TSCĐ.
- Khấu hao phương tiện.
- Chi phí công cụ, dụng cụ.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài.
- Các khoản chi phí khác.

** Đối với vận tải đường thủy, các chi phí gồm các khoản mục sau:*

- Tiền lương lái tàu, phụ lái và nhân viên tổ máy.
- BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân lái tàu.
- Nhiên liệu và động lực.
- Vật liệu.
- Chi phí sữa chữa tàu.
- Khấu hao tàu.
- Chi phí thuê tàu.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài.
- Chi phí công cụ, dụng cụ.
- Chi phí khác.

** Đối với các đơn vị bốc xếp, các chi phí gồm các khoản mục sau:*

- Tiền lương.
- BHXH, BHYT, KPCĐ.
- Nhiên liệu.

- Động lực.

- Vật liệu.

- Chi phí sữa chữa TSCĐ.

- Khấu hao TSCĐ.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài.

- Chi phí khác.

Phân loại chi phí theo công dụng kinh tế có ý nghĩa lớn trong công tác quản lý chi phí theo trọng điểm, xác định rõ được nguyên nhân tăng giảm của từng khoản mục chi phí để từ đó có biện pháp hữu hiệu nhằm giảm thấp giá thành dịch vụ vận tải.

b) Phân loại chi phí vận tải theo mối quan hệ với doanh thu vận tải

Theo tiêu thức này, chi phí vận tải được phân loại thành hai loại chi phí: Chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Chi phí biến đổi là những khoản chi phí khi doanh thu vận tải tăng hay giảm thì số tiền chi phí cũng tăng hay giảm theo nhưng chi phí cho một đồng hoặc 1.000 đồng doanh thu (tỷ suất chi phí) thì hầu như không thay đổi (thay đổi không đáng kể).

Chi phí cố định là những khoản chi phí khi doanh thu vận tải tăng lên hay giảm thì số tiền chi phí không thay đổi hoặc tăng hay giảm không đáng kể, nhưng số tiền chi phí tính cho một đồng hay 1.000 đồng doanh thu (tỷ suất chi phí) thì thay đổi theo chiều ngược lại (giảm hoặc tăng).

c) Phân loại chi phí vận tải theo nội dung chi phí

Theo nội dung chi phí, chi phí vận tải được phân loại như sau:

- Chi phí vật liệu trực tiếp.

- Chi phí nhân công trực tiếp.

- Chi phí sản xuất chung.

Cách phân loại này có ý nghĩa và tác dụng quan trọng trong kế toán tài chính về chi phí và tính giá thành dịch vụ vận tải phù hợp với việc phân loại chi phí trong kế toán tài chính để sử dụng các TK hợp lý theo chế độ kế toán chung.

2.3. Giá thành dịch vụ vận tải

Giá thành dịch vụ vận tải là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh chất lượng quản lý của doanh nghiệp vận tải. Thông qua chỉ tiêu giá thành có thể

xác định được hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp cũng như đánh giá một cách có cơ sở các biện pháp tổ chức quản lý, kỹ thuật mà doanh nghiệp đã thực hiện trong quá trình hoàn thành các dịch vụ cho khách hàng. Giá thành vận tải là giới hạn bù đắp chi phí vận tải, là căn cứ để xác định khả năng bù đắp chi phí trong quá trình thực hiện dịch vụ vận tải. Giá thành vận tải còn là căn cứ để lập kế hoạch giá kinh doanh vận tải, là xuất phát điểm để xác định giá cước phí dịch vụ.

Theo quy định của cơ chế tài chính hiện hành, giá thành sản xuất của hoạt động dịch vụ bao gồm:

- Chi phí vật liệu trực tiếp như các chi phí về nhiên liệu, vật liệu, động lực trực tiếp sử dụng cho các hoạt động dịch vụ;

- Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp thực hiện dịch vụ vận tải như tiền lương, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của lái xe, lái tàu, phụ xe, phụ tàu hoặc những người trực tiếp bốc xếp trong dịch vụ bốc xếp;

- Chi phí sản xuất chung bao gồm các khoản chi phí chung phát sinh ở các bộ phận kinh doanh dịch vụ như chi phí về dụng cụ, đồ dùng, chi phí dịch vụ mua ngoài, khấu hao TSCĐ và các chi phí khác.

Đối với doanh nghiệp vận tải, các chỉ tiêu liên quan đến giá thành gồm:

- Giá thành kế hoạch là giá thành đã được tính toán trước khi tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh trên cơ sở các chỉ tiêu kế hoạch hay dự toán chi phí và sản lượng, công việc dịch vụ.

- Giá thành định mức là giá thành được tính toán trên cơ sở các định mức chi phí, định mức kinh tế - kỹ thuật hiện hành do nhà nước hoặc ngành quy định.

- Giá thành thực tế của dịch vụ vận tải hoàn thành: Sau khi dịch vụ vận tải hoàn thành, kế toán phải tính toán tất cả những khoản chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để hoàn thành khối lượng dịch vụ vận tải trong kỳ, trên cơ sở các chi phí thực tế đã tập hợp và phân bổ cho từng hoạt động vận tải. Giá thành thực tế dịch vụ vận tải bao gồm hai loại:

+ Giá thành sản xuất dịch vụ: loại giá thành này chỉ bao gồm những chi phí trực tiếp (NVL trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, không bao gồm chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho dịch vụ đã hoàn thành.

+ Giá thành toàn bộ dịch vụ vận tải hoàn thành bao gồm giá thành sản xuất dịch vụ và chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho dịch vụ hoàn thành.

2.4. Đối tượng tập hợp chi phí kinh doanh vận tải

Xác định đối tượng tập hợp chi phí kinh doanh vận tải chính là việc xác định giới hạn tập hợp chi phí mà thực chất là xác định nơi phát sinh chi phí và nơi chịu chi phí. Đối tượng tập hợp chi phí trong kinh doanh vận tải được thể hiện trong bảng sau:

Ngành vận tải	Đối tượng tập hợp chi phí
Ô tô	Từng đội xe, đoàn xe chi tiết thành vận tải hàng hoá, vận tải hành khách
Đường thuỷ	Từng đội tàu, đoàn tàu hoặc từng con tàu
Đường sắt	Từng bộ phận nghiệp vụ kỹ thuật như bộ phận đầu máy, toa xe, …
Hàng không	Từng bộ phận nghiệp vụ kỹ thuật như tổ lái, tiếp viên, …
Bốc dỡ	Từng đội, phân xưởng

2.5. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí kinh doanh vận tải

a) Kế toán chi phí nhiên liệu

Trong ngành vận tải, chi phí nhiêu liệu chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí và được coi là chi phí NVL trực tiếp. Nhiên liệu tiêu hao trong vận tải được xác định theo hai phương pháp trực tiếp và gián tiếp:

- Phương pháp trực tiếp:

$$\text{Nhiên liệu tiêu hao} = \text{Nhiên liệu còn ở phương tiện đầu kỳ} + \text{Nhiên liệu xuất cho phương tiện trong kỳ} - \text{Nhiên liệu còn ở phương tiện cuối kỳ}$$

- Phương pháp gián tiếp:

$$\text{Nhiên liệu tiêu hao} = \text{Số km xe chạy} \times \text{Định mức tiêu hao nhiên liệu}$$

Kế toán chi phí nhiên liệu sử dụng **TK 621"Chi phí NVL trực tiếp"** để phản ánh.

Phương pháp kế toán:

(1) Xuất kho nhiên liệu cho phương tiện, kế toán ghi:

Nợ TK 152 (Chi tiết phương tiện)

Có TK 152 (Chi tiết ở kho).

(2) Nhiên liệu mua ngoài xuất thẳng cho phương tiện, kế toán ghi:

Nợ TK 152 (Chi tiết phương tiện)

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ)

Có TK 111, 112, 331, ...: Tổng giá thanh toán.

(3) Cuối kỳ, xác định giá trị nhiên liệu đã tiêu hao, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Chi phí NVL trực tiếp

Có TK 152 (Chi tiết phương tiện).

b) Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương phải trả cho lái xe, phụ xe và các khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ của lái phụ xe.

Kế toán chi phí nhân công trực tiếp sử dụng **TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"** để phản ánh.

Phương pháp kế toán:

(1) Tiền lương phải trả cho lái xe, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 334: Phải trả công nhân viên.

(2) Trích BHXH, BHYT, KPCĐ của lái, phụ xe vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 338: Phải trả, phải nộp khác.

(3) Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ chi phí nhân công trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí SXKD dở dang

Có TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp.

c) Kế toán chi phí săm lốp

Chi phí săm lốp gồm chi phí mua và sửa chữa săm lốp. Đây là khoản chi phí phát sinh ở một kỳ nhưng lại liên quan đến kết quả hoạt động kinh

doanh trong nhiều kỳ do đó các doanh nghiệp thường trích trước chi phí săm lốp vào chi phí kinh doanh vận tải.

Phương pháp kế toán:

(1) Khi tính được số trích trước chi phí săm lốp, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 335: Chi phí phải trả.

(2) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí SXKD dở dang .

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung.

d) Kế toán khấu hao phương tiện

Mức khấu hao của phương tiện phụ thuộc rất lớn vào chất lượng tuyến đường xe chạy. Do đó, doanh nghiệp cần xây dựng hệ số tính khấu hao cho từng loại phương tiện theo từng tuyến đường mà chúng hoạt động.

(1) Định kỳ, trích khấu hao phương tiện vận tải, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 214: Khấu hao TSCĐ.

(2) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí khấu hao, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí SXKD dở dang

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung.

đ) Kế toán các khoản chi phí vận tải khác

(1) Chi phí vận tải khác gồm: chi phí vật liệu phụ, công cụ, dịch vụ điện nước, ... Khi phát sinh chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung.

Có TK 152, 153, 331, ...

(2) Cuối kỳ, phân bổ chi phí cho từng đối tượng tập hợp chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí SXKD dở dang

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung

2.6. Tính giá thành sản phẩm vận tải

Giá thành vận tải là toàn bộ chi phí tính cho khối lượng sản phẩm vận tải đã hoàn thành.

Đối tượng tính giá thành dịch vụ vận tải là khối lượng sản phẩm vận tải hoàn thành như: tổng khối lượng hàng hoá vận chuyển, tổng số lượt khách vận chuyển, ...

Công thức tính giá thành dịch vụ vận tải:

$$\text{Tổng giá thành thực tế hoạt động kinh doanh vận chuyển} = \text{Tổng chi phí liên quan đến hoạt động vận chuyển}$$

$$\text{Giá thành 1km vận chuyển} = \frac{\text{Tổng giá thành vận chuyển}}{\text{Số km vận chuyển}}$$

Căn cứ vào giá thành vận tải tính được, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá vốn hàng bán

Có TK 154: Chi phí SXKD dở dang.

II. KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM DU LỊCH

1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh du lịch

Hoạt động kinh doanh du lịch là hoạt động mang tính thời vụ, phụ thuộc nhiều vào điều kiện tự nhiên, điều kiện kinh tế, văn hoá, xã hội, ...

Là ngành kinh tế có hiệu quả cao, thời gian thu hồi vốn nhanh, vốn đầu tư ban đầu lớn.

Đối tượng phục vụ của ngành du lịch luôn di động và phức tạp do đó tổ chức hoạt động du lịch phân tán và không ổn định.

Sản phẩm của hoạt động du lịch không có hình thái vật chất, không có quá trình nhập, xuất kho, chất lượng sản phẩm nhiều khi không ổn định.

Quá trình sản xuất, tiêu thụ sản phẩm du lịch được tiến hành đồng thời, ngay cùng một địa điểm.

2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm du lịch

2.1. Nội dung chi phí

Chi phí vật liệu trực tiếp: là những chi phí vật liệu phát sinh liên quan trực tiếp đến kinh doanh du lịch như tiền ăn, ở, đi lại, ...

Chi phí nhân công trực tiếp: gồm tiền lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí của nhân viên hướng dẫn du lịch.

Chi phí sản xuất chung: là những chi phí còn lại chi ra trong phạm vi bộ phận kinh doanh.

2.2. Đối tượng và phương pháp tập hợp chi phí

a) Đối tượng tập hợp chi phí

Nếu doanh nghiệp tiến hành nhiều hoạt động kinh doanh thì đối tượng tập hợp chi phí là từng hoạt động kinh doanh hoặc từng sản phẩm dịch vụ của mỗi hoạt động kinh doanh đó.

Nếu doanh nghiệp tiến hành hạch toán kinh tế nội bộ thì đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn vị phụ thuộc.

b) Phương pháp kế toán tập hợp chi phí

Tài khoản sử dụng:

- TK 621: Chi phí NVL trực tiếp
- TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp
- TK 627: Chi phí sản xuất chung
- TK 154: Chi phí SXKD dở dang (nếu kế toán hàng tồn kho theo phương pháp KKTX)
- TK 631: Giá thành sản phẩm (nếu kế toán hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK).

Trình tự hạch toán:

(1) Xuất vật liệu phục vụ kinh doanh du lịch, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Chi phí NVL trực tiếp

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 152: Nguyên vật liệu.

(2) Vật liệu mua ngoài giao thẳng cho kinh doanh du lịch, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Chi phí NVL trực tiếp

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 152: Nguyên vật liệu.

(3) Tính ra tiền lương phải trả cho nhân viên kinh doanh du lịch, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 334: Phải trả công nhân viên.

(4) Trích BHXH, BHTYT, KPCĐ trên tiền lương của nhân viên du lịch tính vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Chi phí nhận công trực tiếp

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 338: Phải trả, phải nộp khác.

(5) Các khoản chi phí kinh doanh du lịch khác phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Có TK 111, 112, ...

(6) Cuối kỳ, kết chuyển các khoản chi phí để tính giá thành sản phẩm, kế toán ghi:

Nợ TK 154 (TK 631)

Có TK 621: Chi phí NVL trực tiếp

Có TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung.

(7) Căn cứ vào giá thành thực tế dịch vụ hoàn thành đã tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK 632 Có TK 154 (hoặc TK 631)	Giá vốn hàng bán.

3. Phương pháp kế toán tính giá thành sản phẩm

3.1. Đối tượng tính giá thành sản phẩm

Đối với hoạt động hướng dẫn du lịch, đối tượng tính giá thành thường là đoàn du lịch, chuyến tham quan.

Đối với hoạt động vận chuyển du lịch, đối tượng tính giá thành là lượt khách đã vận chuyển.

Đối với hoạt động kinh doanh buồng ngủ, đối tượng tính giá thành là lượt phòng cho thuê trên một ngày đêm của từng loại phòng.

3.2. Phương pháp tính giá thành sản phẩm

- Phương pháp giản đơn:

Giá thành thực tế hoạt động kinh doanh hướng dẫn du lịch = Tổng chi phí liên quan đến hoạt động hướng dẫn du lịch

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá thành}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành}}$$

- Phương pháp hệ số:

$$\text{Tổng giá thành kinh doanh buồng ngủ} = \text{Tổng chi phí thực tế phát sinh liên quan đến kinh doanh buồng ngủ}$$

$$\text{Giá thành đơn vị buồng ngủ (1 ngày đêm) loại i} = \text{Giá thành đơn vị buồng ngủ tiêu chuẩn 1 ngày đêm} \times \text{Hệ số quy đổi buồng ngủ loại i}$$

$$\text{Giá thành đơn vị buồng ngủ tiêu chuẩn 1 ngày đêm} = \frac{\text{Tổng giá thành kinh doanh buồng ngủ}}{\text{Tổng số phòng ngủ tiêu chuẩn quy đổi}}$$

$$\text{Tổng số phòng ngủ tiêu chuẩn quy đổi} = \text{Tổng số ngày đêm nghỉ thực tế của phòng loại i} \times \text{Hệ số quy đổi buồng ngủ loại i}$$

Chương XII
HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP

I. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CHUNG VỀ NGÀNH XÂY LẮP

1. Đặc điểm ngành xây lắp

Xây lắp gồm phần xây dựng và phần lắp đặt thiết bị, gọi chung là xây dựng cơ bản. Đây là ngành sản xuất công nghiệp đặc biệt, sản phẩm chủ yếu là tạo ra cơ sở vật chất cho từng ngành và cho toàn bộ nền kinh tế quốc dân đó là các công trình xây dựng: là nhà cửa, cầu, cống, đường xá...; các công trình lắp máy: là các máy móc thiết bị được lắp đặt trên nền bệ cố định như băng tải, băng truyền, máy tiện, máy cưa..., công tác xây dựng cơ bản do các đơn vị xây lắp nhận thầu thi công thực hiện.

Đặc điểm của sản phẩm xây lắp và sản xuất xây lắp có ảnh hưởng lớn đến tổ chức sản xuất và quản lý trong xây dựng cơ bản làm cho công tác này có nhiều điểm khác so với các ngành sản xuất khác.

Hoạt động xây lắp được thực hiện trên cơ sở các hợp đồng đã ký kết thông qua đấu thầu hoặc chỉ định thầu, giá trị thanh toán và các điều kiện khác được hai bên thống nhất thông qua hợp đồng giao nhận thầu.

Sản xuất xây lắp mang đặc tính của quá trình sản xuất phức tạp, thời gian xây lắp kéo dài có công trình 3 - 5 năm, có công trình dài hơn, nhu cầu vốn thường rất lớn lại không đều trong quá trình thi công, do đó có ảnh hưởng rất lớn đến việc chuẩn bị vốn và thanh quyết toán vốn sản xuất.

Quá trình sản xuất gắn chặt với quá trình tiêu thụ, tiêu thụ ở đâu thì thi công ở đó, có công trình dân dụng mặt bằng có công trình sâu dưới lòng đất như hầm lò, các mỏ than... tất cả đều thi công và tiêu thụ tại chỗ, còn các điều kiện thi công như: xe máy thi công, vật tư thiết bị, nhân lực... phải thay đổi theo phù hợp với từng công trình, hạng mục công trình.

Hoạt động xây lắp thường tiến hành ngoài trời, phụ thuộc rất nhiều vào thời tiết như: mưa, nắng, bão, lũ lụt..., do đó ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng công trình và các chi phí phát sinh ngoài dự kiến trước; sản xuất mang tính thời vụ và thường chịu rủi ro lớn so với sản xuất công nghiệp khác.

Sản phẩm xây lắp mang tính chất đơn chiếc, đó là những công trình, vật kiến trúc, vật liệu xây dựng... thường có quy mô lớn, kết cấu phức tạp,

chu kỳ sản xuất dài... do đó, trước khi sản xuất phải có thiết kế, có dự toán trước để chuẩn bị vốn sản xuất.

Sản phẩm xây lắp sau khi hoàn thành thường được sử dụng rất lâu dài, rất khó thay đổi, do đó khi xây dựng phải có thiết kế đầy đủ, phải tính toán hiệu quả kinh tế, xác định rõ mức độ cần thiết, tầm quan trọng của công trình và bắt buộc phải tuân thủ theo trình tự xây dựng cơ bản đã quy định; việc tổ chức quản lý và hạch toán phải phù hợp với dự toán ban đầu.

Sản phẩm xây lắp tiêu thụ theo giá dự kiến trước là giá dự toán hoặc giá thoả thuận với chủ đầu tư từ trước, do đó khi tiêu thụ thường không phản ánh đúng giá thị trường (trừ trường hợp đặc biệt). Thực hiện thi công xây lắp các công trình phải theo điều lệ quản lý đầu tư và xây dựng do Nhà nước ban hành. Quá trình thi công xây lắp phải so sánh với dự toán lấy dự toán làm thước đo.

Hiện nay sản xuất xây lắp thường tổ chức theo hình thức khoán gọn đối với từng công trình, hạng mục công trình hoặc theo từng phần việc...cho từng đội sản xuất, từng công trường xây dựng, từng bộ phận xây dựng...vì vậy công tác kế toán cũng được xây dựng cho phù hợp với từng hình thức tổ chức của đơn vị.

2. Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm xây lắp

2.1. Chi phí sản xuất

Quá trình sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp xây lắp là quá trình biến đổi một cách có ý thức, có mục đích các yếu tố đầu vào tạo thành sản phẩm đó là những công trình, hạng mục công trình, các sản phẩm, lao vụ, dịch vụ phục vụ cho nền kinh tế quốc dân.

Các yếu tố đầu vào đó là những tư liệu lao động, đối tượng lao động, dưới sự tác động của lao động qua quá trình biến đổi tạo thành các sản phẩm, công trình, hạng mục công trình...

Để đo lường các hao phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra trong từng hoạt động kinh doanh, tổng hợp và xác định kết quả đầu vào phục vụ cho quá trình quản lý mọi hao phí đều được biểu hiện bằng thước đo tiền tệ gọi là chi phí sản xuất kinh doanh.

Chi phí sản xuất của doanh nghiệp xây lắp là biểu hiện bằng tiền toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hoá phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định của doanh nghiệp xây lắp...

Hao phí về lao động sống và lao động vật hoá bao gồm nhiều loại, mỗi loại có công dụng khác nhau, yêu cầu quản lý khác nhau trong quá trình sản xuất..., để quản lý và sử dụng có hiệu quả cần phải phân loại chi phí sản xuất theo những tiêu thức thích hợp.

Việc phân loại chi phí sản xuất một cách khoa học, hợp lý có ý nghĩa quan trọng trong công tác hạch toán, trong công tác kiểm tra, phân tích chi phí và quản lý chặt chẽ chi phí bỏ ra để đảm bảo tiết kiệm chi phí. Có nhiều cách phân loại theo các tiêu thức khác nhau:

Phân loại chi phí theo yếu tố

Phân loại theo yếu tố chi phí là sắp xếp những chi phí có cùng tính chất kinh tế vào một loại, mỗi loại là một yếu tố chi phí. Theo cách này toàn bộ chi phí có thể chia thành các yếu tố sau:

Nguyên liệu và vật liệu: Bao gồm toàn bộ giá trị NVL chính, vật liệu phụ, phụ tùng thay thế, CCDC sử dụng vào sản xuất thi công xây lắp.

Nhiên liệu, động lực: Bao gồm giá trị nhiên liệu, động lực sử dụng vào thi công xây lắp.

Tiền lương và các khoản phụ cấp lương: Bao gồm tổng số tiền lương và các khoản phụ cấp phải trả cho công nhân xây lắp.

Khấu hao tài sản cố định: Là toàn bộ số tiền khấu hao tài sản cố định của tất cả tài sản cố định sử dụng trong kỳ.

BHXH, BHYT, KPCĐ: Được tính bằng tỷ lệ quy định so với quỹ tiền lương, tiền công của người lao động và các khoản phụ cấp lương (nếu có) theo chế độ hiện hành.

Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là toàn bộ chi phí dịch vụ mua ngoài dùng vào hoạt động kinh doanh.

Chi phí khác bằng tiền: Là những chi phí bằng tiền khác chưa được phản ánh ở trong các yếu tố trên.

Phân loại chi phí theo khoản mục trong giá thành

Cách phân loại này dựa vào công dụng của chi phí và mức phân bổ chi phí cho từng đối tượng để phân loại chi phí thành các khoản mục sau:

Chi phí NVL trực tiếp: Phản ánh toàn bộ giá trị NVL chính, vật liệu phụ, phụ tùng thay thế, ...trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất thi công xây lắp, chế tạo sản phẩm hay thực hiện lao vụ dịch vụ.

Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm tổng số tiền lương, tiền công; các khoản phụ cấp lương của công nhân trực tiếp thi công xây lắp.

Chi phí sản xuất chung: Là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng sản xuất chính, hay từng đội xây lắp gồm: Tiền lương nhân viên quản lý, trích BHXH, BHYT, KPCĐ cho nhân viên quản lý và công nhân trực tiếp xây lắp công nhân lái và phục vụ máy thi công, khấu hao tài sản cố định (trừ khấu hao máy thi công), chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác.

Chi phí sử dụng máy thi công: Là khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến việc sử dụng máy móc thi công trong việc thi công xây lắp như: Chi phí NVL dùng cho máy thi công, lương công nhân lái máy, khấu hao máy thi công, chi phí khác.

Ngoài các cách trên chi phí còn được phân loại theo: lĩnh vực kinh doanh, chức năng trong sản xuất kinh doanh, theo cách kết chuyển chi phí...

2.2. Giá thành sản phẩm xây lắp

Giá thành sản phẩm xây lắp là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hoá để hoàn thành khối lượng sản phẩm xây lắp theo quy định.

Giá thành công trình hoặc hạng mục công trình hoàn thành toàn bộ là giá thành sản phẩm cuối cùng của sản xuất xây lắp.

Xuất phát từ đặc điểm của sản phẩm xây lắp là những công trình, hạng mục công trình, vật kiến trúc... mang tính đơn chiếc. Mỗi sản phẩm có dự toán thiết kế, dự toán thi công riêng và cũng có giá thành riêng đo đó, cần phân biệt các loại giá thành:

Giá thành dự toán: Là tổng các chi phí dự toán để hoàn thành khối lượng xây, lắp công trình. Giá thành dự toán được xác định trên cơ sở các định mức, các quy định của nhà nước và khung giá quy định theo từng vùng lãnh thổ.

Để hiểu được giá thành dự toán và cách xác định cần phải biết được giá trị dự toán trước thuế và sau thuế.

Giá trị dự toán trước thuế là mức giá để tính thuế GTGT bao gồm: Chi phí trực tiếp, chi phí chung, thu nhập chịu thuế tính trước. Các chi phí trên được xác định theo mức tiêu hao về vật tư, lao động, sử dụng máy và mặt bằng giá khu vực từng thời kỳ do các cơ quan có thẩm quyền ban hành.

Chi phí trực tiếp bao gồm: Chi phí vật liệu, chi phí nhân công, chi phí sử dụng máy thi công và trực tiếp phí khác.

Chi phí vật liệu bao gồm: vật liệu chính, vật liệu phụ, các vật liệu luân chuyển tính theo đơn giá xây dựng cơ bản (đơn giá được lập theo định mức dự toán do Bộ Xây dựng ban hành hoặc đơn giá của các tỉnh, thành phố công bố phù hợp với điều kiện cụ thể của thị trường địa phương) và khối lượng theo thiết kế.

Chi phí nhân công bao gồm: Lương cơ bản, các khoản phụ cấp có tính chất lương và các chi phí theo chế độ đối với công nhân xây lắp mà có thể khoán trực tiếp cho người lao động để tính cho một ngày công định mức và khối lượng theo thiết kế.

Chi phí sử dụng máy thi công: Được tính theo bảng giá ca máy, thiết bị thi công do Bộ xây dựng ban hành và khối lượng theo thiết kế.

Trực tiếp phí khác bao gồm: Chi phí bơm nước, vét bùn, thí nghiệm vật liệu, di chuyển nhân lực và thiết bị thi công đến công trường và nội bộ trong công trường, an toàn lao động, bảo vệ môi trường cho người lao động và môi trường xung quanh. Trực tiếp phí khác hiện nay được tính bằng 1, 5% trên tổng chi phí vật liệu, nhân công và chi phí sử dụng máy thi công nói trên.

Chi phí chung bao gồm: Chi phí quản lý và điều hành tại công trường, chi phí phục vụ công nhân, phục vụ thi công tại công trường và một số chi phí khác. Chi phí chung được tính bằng tỷ lệ (%) trên chi phí trực tiếp theo loại công trình.

Tổng chi phí trực tiếp và chi phí chung chính là giá thành dự toán.

Thu nhập chịu thuế tính trước được sử dụng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp và một số khoản chi phí phải nộp, phải trừ khác. Phần còn lại được trích vào các quỹ theo quy chế quản lý tài chính hiện hành. Thu nhập chịu thuế tính trước được tính bằng tỷ lệ (%) trên chi phí trực tiếp và chi phí chung theo loại công trình

Theo quy định hiện hành định mức chi phí chung và thu nhập chịu thế tính trước cho biết như sau:

STT	Loại công trình	Chi phí chung	Thu nhập chịu thuế tính trước
1	Công trình dân dụng	6, 0	5, 5
2	Công trình công nghiệp	5, 5	6, 0
3	Công trình giao thông	5, 3	6, 0
4	Công trình thuỷ lợi	5, 5	5, 5
5	Công trình hạ tầng kỹ thuật	4, 5	5, 5

Tổng giá thành dự toán và thu nhập chịu thuế tính trước là giá trị dự toán trước thuế.

Tổng giá trị dự toán trước thuế và thuế GTGT (theo quy định hiện hành) là giá trị dự toán sau thuế.

Đối với các xây dựng cơ bản khi lập dự toán cho công trình ngoài công tác lập dự toán cho công trình chính như trên làm căn cứ thanh toán với chủ đầu tư các đơn vị thi công xây lắp còn được lập dự toán cho các công trình phụ trợ, các công trình tạm phục vụ thi công công trình chính, nhà tạm tại hiện trường để ở và điều hành thi công.

Chi phí xây dựng nhà tạm tại hiện trường để ở và điều hành thi công được khoán trong dự toán và được tính bằng tỷ lệ (%) theo giá trị dự toán chi phí xây dựng. Hiện nay đối với công trình mới khởi công ở vùng sâu, vùng xa, hải đảo, công trình đi theo tuyến ngoài đô thị và vùng dân cư được tính là 2%, các công trình khác được tính bằng 1%.

Giá thành kế hoạch: Được xác định xuất phát từ những điều kiện cụ thể ở một doanh nghiệp xây lắp nhất định, trên cơ sở biện pháp thi công, các định mức và đơn giá dùng trong doanh nghiệp. Giá thành kế hoạch được xác định như sau:

$$\text{Giá thành kế hoạch} = \text{Giá thành dự toán} + \text{Mức hạ giá thành} \pm \text{Khoản bù chênh lệch vượt dự toán}$$

Mức hạ giá thành là số tiết kiệm được do thực hiện các biện pháp cải tiến kỹ thuật mang lại hiệu quả kinh tế là tiết kiệm chi phí tạo điều kiện hạ giá thành sản phẩm.

Khoản bù chênh lệch vượt dự toán là các khoản bù phần chi phí chưa được tính đến trong dự toán.

Giá thành thực tế: Phản ánh toàn bộ các chi phí thực tế để hoàn thành bàn giao khối lượng xây lắp mà doanh nghiệp đã nhận thầu.

Giá thành thực tế không chỉ bao gồm chi phí định mức mà còn bao gồm những chi phí thực tế phát sinh như: các khoản thiệt hại trong sản xuất, bội chi về vật liệu... do những nguyên nhân chủ quan của doanh nghiệp.

Giữa 3 loại giá thành nói trên thường có quan hệ với nhau về lượng như sau:

$$\text{Giá thành dự toán} > \text{Giá thành kế hoạch} \geq \text{Giá thành thực tế}$$

Việc so sánh giá thành này phải dựa trên cùng một đối tượng tính giá thành (từng công trình, từng hạng mục công trình hoặc khối lượng xây lắp nhất định).

2.3. Mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Xuất phát từ đặc điểm của sản phẩm xây lắp là mang tính đơn chiếc do đó giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có mối quan hệ với nhau. Chi phí sản xuất là cơ sở để cấu thành nên giá thành sản phẩm, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm đều giống nhau về chất, đều là biểu hiện bằng tiền của lao động sống và lao động vật hoá trong quá trình thi công xây lắp. Trong quá trình sản xuất thi công, chi phí sản phẩm xây lắp thể hiện hao phí trong kỳ của doanh nghiệp xây lắp, chi phí này phải được xem xét trong mối quan hệ với kết quả của sản xuất đó là giá thành sản phẩm.

Tuy nhiên giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm xây lắp cũng có sự khác nhau. Chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ những hao phí về lao động sống và lao động vật hoá trong một thời kỳ nhất định. Còn giá thành sản phẩm là tổng hợp các hao phí đó gắn liền với một khối lượng sản phẩm xây lắp, khối lượng dịch vụ hoàn thành bàn giao hoặc gửi đi bán.

Giá thành sản phẩm có hai chức năng chủ yếu là bù đắp chi phí và lập giá vì vậy, chỉ tính vào giá thành những chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp gắn liền với việc sản xuất, chế tạo, gia công sản phẩm, dịch vụ. Những chi phí không liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, lao vụ, dịch vụ không được tính vào giá thành như: chi phí cho gia đình, thiệt hại sản phẩm hỏng ngoài định mức...

Những chi phí được đưa vào giá thành sản phẩm phải phản ánh được giá trị thực của chi phí dùng cho sản xuất và tiêu thụ.

Trong trường hợp không có sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ hoặc sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ bằng nhau thì tổng giá thành sản phẩm bằng tổng chi phí sản xuất sản phẩm xây lắp trong kỳ.

Chi phí sản xuất sản phẩm xây lắp không chỉ liên quan đến khối lượng sản phẩm hoàn thành, mà còn liên quan đến sản phẩm dở dang cuối kỳ và sản phẩm hỏng. Chi phí sản xuất luôn gắn với từng thời kỳ phát sinh. Còn giá thành sản phẩm luôn gắn với sản phẩm xây lắp hoàn thành, không nhất thiết theo thời kỳ, không tính cho sản phẩm dở dang và sản phẩm hỏng.

Giá thành sản phẩm xây lắp lại bao gồm chi phí thực tế phát sinh kỳ trước chuyển sang, chi phí chưa phát sinh được tính trước (chi phí trả

trước), không bao gồm chi phí chuyển kỳ sau và tính một phần chi phí đã phát sinh nhưng không tính hết vào giá thành sản phẩm kỳ này (chi phí phải trả). Chi phí sản xuất không bao gồm chi phí chưa phát sinh tính trước vào giá thành mà chi phí phát sinh kỳ nào được ghi nhận ngay vào kỳ đó.

Tuy nhiên giữa giá thành sản phẩm và chi phí sản xuất có mối quan hệ mật thiết với nhau thể hiện ở những mặt sau:

- Chi phí sản xuất là căn cứ, cơ sở để tính giá thành sản phẩm, lao vụ, công việc đã hoàn thành. Chi phí sản xuất trước hết thể hiện theo các yếu tố chi phí, sau đó đến giai đoạn tính giá thành, chi phí được thể hiện theo khoản mục giá thành. Mức tiết kiệm hay lãng phí các nguồn lực sẽ ảnh hưởng tới giá thành dẫn đến kết quả lãi, lỗ khi thi công công trình.

- Tính giá thành sản phẩm xây lắp phải dựa vào hạch toán chi phí sản xuất.

- Tổ chức quản lý tốt giá thành chỉ có thể thực hiện trên cơ sở tổ chức quản lý tốt chi phí sản xuất.

3. Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là phạm vi, giới hạn mà các chi phí sản xuất phát sinh được tập hợp theo phạm vi, giới hạn đó.

Để xác định được đối tượng tập hợp chi phí sản xuất ở từng doanh nghiệp xây lắp cần căn cứ vào các yếu tố như: Tính chất sản xuất, loại hình sản xuất, đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, đặc điểm tổ chức sản xuất sản phẩm ...Căn cứ vào yêu cầu tính giá thành, yêu cầu quản lý, khả năng, trình độ quản lý của đơn vị.

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp có thể được xác định là sản phẩm, loại sản phẩm, chi tiết sản phẩm cùng loại, toàn bộ quy trình công nghệ, từng phân xưởng sản xuất, từng đội sản xuất, từng đơn đặt hàng, từng công trình hay hạng mục công trình...

Thực chất việc xác định đối tượng tập hợp chi phí là xác định nơi phát sinh chi phí và nơi chịu chi phí làm cơ sở cho việc tập hợp chi phí và tính giá thành phục vụ yêu cầu phân tích và kiểm tra.

Đối tượng tính giá thành là các loại sản phẩm, công việc, lao vụ, dịch vụ do doanh nghiệp sản xuất ra và cần được tính giá thành và giá thành đơn vị.

Tính giá thành là việc xác định được giá thực tế của từng loại sản phẩm đã được hoàn thành. Xác định đối tượng tính giá thành là công việc đầu tiên trong toàn bộ công tác tính giá thành sản phẩm, căn cứ vào đặc điểm sản

xuất của doanh nghiệp, các loại sản phẩm và lao vụ mà doanh nghiệp sản xuất, tính chất sản xuất... để xác định giá thành cho phù hợp.

Chi phí sản xuất và giá thành công trình xây lắp là một trong những chỉ tiêu chất lượng quan trọng bậc nhất của doanh nghiệp kinh doanh trong cơ chế thị trường, vì nó phản ánh chi phí thực tế mà doanh nghiệp bỏ ra từ đó giúp cho doanh nghiệp đánh giá đúng được kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Để hạch toán chính xác được giá thành sản phẩm cần phải phân biệt rõ đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành.

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là căn cứ để mở các sổ chi tiết, tổ chức ghi chép ban đầu, mở các tài khoản và tập hợp chi phí sản xuất chi tiết theo từng đối tượng như công trình, hạng mục công trình, phân xưởng sản xuất, nhóm sản phẩm ...

Đối tượng tính giá thành là căn cứ để kế toán lập các bảng tính giá thành chi tiết và tổ chức tính giá thành theo từng đối tượng cụ thể đó là công trình, hạng mục công trình, giai đoạn xây dựng, sản phẩm... hoàn thành bàn giao hoặc chấp nhận thanh toán.

Tuy nhiên giữa đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành lại có mối quan hệ mật thiết với nhau biểu hiện qua các trường hợp sau:

- Tương ứng với một đối tượng tập hợp chi phí là nhiều đối tượng tính giá thành có liên quan khác nhau.

- Tương ứng với nhiều đối tượng tập hợp chi phí sản xuất chỉ có một đối tương tính giá thành.

- Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành tương ứng phù hợp với nhau.

Trong doanh nghiệp xây lắp tuỳ từng trường hợp trong mối quan hệ trên mà lựa chọn phương pháp tính giá thành cho phù hợp, nhằm tính toán kịp thời, chính xác giá thành thực tế của khối lượng xây lắp hoàn thành.

II. PHƯƠNG PHÁP TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM XÂY LẮP

1. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí

1.1. Chi phí NVL trực tiếp

Chi phí NVL trực tiếp bao gồm toàn bộ giá thực tế vật liệu chính, vật liệu phụ, các cấu kiện hoặc các bộ phận rời, vật liệu luân chuyển tham gia cấu thành thực thể sản phẩm xây, lắp công trình hoặc giúp cho việc thực

hiện và hoàn thành khối lượng xây lắp. Về nguyên tắc vật liệu sử dụng cho công trình nào thì tính trực tiếp vào công trình đó, trường hợp không tính riêng được thì phải tiến hành phân bổ cho từng công trình, từng hạng mục công trình... theo các tiêu thức thích hợp như: khối lương công việc, định mức tiêu hao...

Chi phí vật liệu thường chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành xây lắp. Do vậy, việc hạch toán chính xác chi phí vật liệu có ý nghĩa quan trọng để xác định đúng, chính xác, hợp lý giá thành công tác xây lắp.

Hàng tháng, căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu để tập hợp chi phí.Trong thực tế giá trị vật liệu xuất kho theo phiếu xuất vật liệu thể hiện trên bảng phân bổ có thể không sử dụng hết. Do đó, cuối kỳ hoặc khi công trình hoàn thành phải tiến hành kiểm kê số vật liệu chưa sử dụng hết ở các công trình, bộ phận sản xuất để tính số vật liệu thực tế sử dụng, khi tập hợp chi phí phải kết hợp với số liệu trên các phiếu báo nhập lại kho vật liệu và phiếu báo vật liệu dùng không hết để lại tháng sau tại công trình (không nhập lại kho) để xác định giá trị thực tế vật liệu sử dụng tháng này theo công thức:

Giá trị vật liệu thực tế sử dụng tháng này	=	Vật liệu lĩnh theo phiếu lĩnh vật tư	+	Vật liệu còn lại đầu tháng	-	Vật liệu còn lại cuối tháng

a) Tài khoản sử dụng

Hạch toán chi phí vật liệu trực tiếp sử dụng **TK 621 "Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp"** để phản ánh các khoản chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động xây, lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, thực hiện dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp xây lắp. Nội dung phản ánh trên TK 621 như sau:

Bên Nợ:

Trị giá thực tế nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trực tiếp cho hoạt động xây lắp, sản xuất công nghiệp, kinh doanh dịch vụ trong kỳ hạch toán.

Bên Có:

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sử dụng không hết được nhập lại kho.
- Kết chuyển hoặc phân bổ trị giá nguyên liệu, vật liệu thực tế sử dụng cho hoạt động xây lắp trong kỳ vào TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" và chi tiết cho các đối tượng để tính giá thành công trình xây lắp, giá thành lao vụ, dịch vụ...

TK 621 không có số dư cuối kỳ.

b) Phương pháp kế toán

Toàn bộ chi phí nguyên liệu vật liệu, trực tiếp được tập hợp và phân bổ vào từng đối tương tập hợp chi phí hay từng đối tượng tính giá thành theo một trong các phương pháp tính giá nhất định và được thực hiện trên bảng phân bổ vật liệu do kế toán vật liệu thực hiện gửi cho kế toán giá thành. Một số trường hợp mua sắm vật liệu sử dụng ngay cho thi công xây lắp thì căn cứ vào chứng từ mua vật liệu có liên quan để hạch toán:

(1) Xuất nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động xây lắp hoặc thực hiện lao vụ, dịch vụ trong kỳ, căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất dùng

(Chi tiết cho từng đối tượng)

Có TK 152: Giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất dùng.

(2) Mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng ngay (không nhập kho) cho hoạt động xây lắp, thực hiện lao vụ, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, căn cứ vào Hoá đơn GTGT, phiếu chi, giấy báo nợ..., kế toán ghi:

Nợ TK 621: Giá thực tế nguyên liệu, vật liệu mua sử dụng ngay

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331: Số tiền còn chịu người bán

Có TK 111, 112: Trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

(3) Mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng ngay (không nhập kho) cho hoạt động xây lắp, thực hiện lao vụ, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không chịu thuế GTGT, căn cứ vào hoá đơn, phiếu chi, giấy báo Nợ..., kế toán ghi:

Nợ TK 621: Giá thanh toán

Có TK 111, 112, 312: Nếu trả ngay

Có TK 331: Nếu còn chịu người bán.

(4) Trong đơn vị xây lắp có bộ phận trực thuộc thực hiện tạm ứng chi phí vật liệu để thực hiện giá trị khoán xây lắp nội bộ. Khi bản quyết toán tam ứng về giá trị khối lượng xây lắp bàn giao được duyệt, kế toán ghi:

Nợ TK 621: Số tạm ứng về nguyên liệu, vật liệu

Có TK 141: Số tạm ứng về nguyên liệu, vật liệu.

(5) Nguyên vật liệu đã xuất kho nhưng sử dụng không hết vào hoạt động xây lắp cuối kỳ nhập lại kho, căn cứ vào phiếu nhập lại kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153: Giá trị nguyên liệu, vật liệu CCDC nhập lại kho

Có TK 621: Giá trị nguyên liệu, vật liệu, CCDC nhập lại kho.

(6) Cuối kỳ, kế toán căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu tính cho từng đối tượng sử dụng nguyên liệu, vật liệu cụ thể, cho từng công trình hạng mục, công trình... của hoạt động xây lắp để kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp vào TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang", ghi:

Nợ TK 154: Giá trị nguyên liệu, vật liệu kết chuyển

Có TK 621: Giá trị nguyên liệu, vật liệu trực tiếp kết chuyển.

1.2. Chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các khoản tiền lương chính và tiền lương phụ, ... của công nhân trực tiếp tham gia thi công xây lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, thực hiện lao vụ, dịch vụ kể cả công nhân vận chuyển bốc dỡ vật liệu trong phạm vi mặt bằng thi công và công nhân chuẩn bị, kết thúc thu dọn hiện trường thi công, không phân biệt công nhân trong danh sách hay ngoài danh sách như:

- Tiền lương chính của công nhân trực tiếp tham gia thi công xây dựng công trình và lắp đặt máy móc thiết bị.

- Tiền lương chính của công nhân vận chuyển vật liệu trên công trường, công nhân làm nhiệm vụ bảo dưỡng bê tông, dọn dẹp vật liệu trên công trường, công nhân lắp cốp pha, lau máy trước khi lắp.

- Tiền lương phụ và tiền thưởng của công nhân xây lắp.

- Đối với sản xuất sản phẩm công nghiệp , cung cấp lao vụ, dịch vụ thì chi phí nhân công ngoài các nội dụng trên còn bao gồm cả phần trích BHXH, BHYT, KPCĐ.

a) Tài khoản sử dụng

Hạch toán chi phí nhân công trực tiếp sử dụng **TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"** để phản ánh chi phí lao động trực tiếp tham gia vào quá trình hoạt động xây lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ. Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp thuộc doanh nghiệp quản lý và cho lao động thuê ngoài theo từng loại công việc. Nội dung phản ánh trên TK 622 như sau:

Bên Nợ:

- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia quá trình sản xuất sản phẩm xây lắp bao gồm: tiền lương, tiền công, tiền thưởng của công nhân trực tiếp xây lắp.

- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia quá trình sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp lao vụ dịch vụ bao gồm: tiền lương, tiền công, tiền thưởng và các khoản trích theo lương.

Bên Có:

Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào bên Nợ TK 154- Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

TK 622 không có số dư cuối kỳ.

b) Phương pháp kế toán

(1) Chi phí nhân công trực tiếp được thực hiện trên bảng phân bổ tiền lương phần ghi Có TK 334 "Phải trả người lao động", do kế toán tiền lương đảm nhận. Căn cứ vào các bảng thanh toán lương của công trường, phân xưởng, các đội thi công để tính toán phân bổ chi phí tiền lương vào các đối tượng tập hợp chi phí và các đối tượng tính giá thành, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp phân bổ

(Chi tiết cho từng đối tượng)

Có TK 334: Chi phí nhân công trực tiếp phân bổ.

(2) Tạm ứng chi phí nhân công để thực hiện giá trị khoán xây lắp nội bộ (trường hợp đơn vị nhận khoán không tổ chức hạch toán riêng). Khi bàn quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao được duyệt, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Số tạm ứng về chi phí nhân công trực tiếp

(Chi tiết cho từng đối tượng)

Có TK 141: Số tạm ứng về chi phí nhân công trực tiếp.

(3) Đối với hoạt động sản xuất sản phẩm công nghiệp, hoạt động cung cấp lao vụ dịch vụ ngoài phần tiền lương của công nhân còn thêm phần tính, trích BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân trực tiếp sản xuất. Căn cứ vào bảng phân bổ tiền lương và phần trích BH, KPCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 622: Giá trị các khoản trích theo lương tính vào chi phí nhân công trực tiếp (Chi tiết cho từng đối tượng)

Có TK 338: Giá trị các khoản trích theo lương.

(4) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang", kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí nhân công trực tiếp được kết chuyển

Có TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp được kết chuyển.

1.3. Chi phí sử dụng máy

Chi phí sử dụng máy thi công trong sản phẩm xây dựng cơ bản nói chung thường chiếm tỷ trọng tương đối lớn trong giá thành sản phẩm xây lắp.

Máy thi công là những loại máy móc thiết bị phục vụ cho sản xuất thi công xây lắp như: máy đào móng, máy ủi, máy xúc, máy trộng bê tông, máy gạt, cầu trục...

Xuất phát từ đặc điểm và tình hình sử dụng máy thi công trong từng đơn vị thi công xây lắp mà đơn vị lựa chọn hình thức sử dụng máy khác nhau. Hiện nay có các hình thức sử dụng máy sau:

- Đối với doanh nghiệp tự tổ chức thi công bằng máy là doanh nghiệp có máy thi công, có thể tổ chức thành tổ, đội thi công chuyên trách chuyên thi công khối lượng xây lắp bằng máy phục vụ cho đơn vị và có thể phục vụ cho bên ngoài nếu năng lực sử dụng máy của doanh nghiệp có điều kiện.

- Đơn vị đi thuê máy thi công là đơn vị không có máy, nhưng có nhu cầu sử dụng máy hoặc có khối lượng bắt buộc phải sử dụng máy thi công không lớn, xét về kinh tế không cần phải mua máy thi công, khi đó đơn vị có thể đi thuê máy. Hiện nay có 2 hình thức thuê như sau:

- Đơn vị thuê máy không cần thuê công nhân lái và phục vụ máy. Đơn vị đi thuê phải trả đơn vị cho thuê khoản tiền quy định theo hợp đồng, đơn vị đi thuê phải tự hạch toán chi phí sử dụng máy.

- Đơn vị đi thuê theo khối lượng công việc. Bên thuê máy phải trả bên cho thuê theo đơn giá quy định đối với khối lượng công việc đã hoàn thành.

Nội dung chi phí sử dụng máy thi công phụ thuộc vào hình thức sử dụng máy thường bao gồm toàn bộ các chi phí về vật tư, lao động, chi phí khấu hao, chi phí bằng tiền trực tiếp cho sử dụng máy thi công của doanh nghiệp. Do đặc điểm hoạt động của máy thi công trong xây lắp mà chi phí sử dụng máy thi công được chia thành 2 loại sau:

- *Chi phí thường xuyên*: Là những chi phí hàng ngày cần thiết cho việc sử dụng máy móc thi công gồm: tiền khấu hao máy, tiền thuê máy, lương chính của công nhân điều khiển và phục vụ máy, nhiên liệu động lực phục vụ máy, chi phí sửa chữa thường xuyên và chi phí khác.

- *Chi phí tạm thời*: Là những chi phí có liên quan đến việc tháo lắp, chạy thử, vận chuyển, chi phí sửa chữa lớn máy thi công (đại tu, trung tu...); công trình tạm phục vụ máy thi công (lều lán, bệ đường ray chạy máy...). Chi phí tạm thời có thể phát sinh trước (tập hợp vào bên Nợ TK 142 hoặc TK 242) sau đó được phân bổ dần vào bên Nợ TK 623; hoặc phát sinh sau nhưng phải tính trước vào chi phí sản xuất xây lắp (tính trước vào bên Có TK 335).

a) Tài khoản sử dụng

Toàn bộ chi phí sử dụng máy thi công được tập hợp trên **TK 623 "Chi phí sử dụng máy thi công"** để tập hợp và phân bổ chi phí sử dụng xe, máy thi công phục vụ trực tiếp cho hoạt động xây, lắp công trình.

Tài khoản này chỉ dùng để hạch toán chi phí sử dụng xe, máy thi công phục vụ trực tiếp cho hoạt động xây, lắp công trình trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện xây, lắp công trình theo phương thức thi công hỗn hợp vừa thủ công vừa kết hợp bằng máy.

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện xây lắp công trình hoàn toàn theo phương thức bằng máy thì không sử dụng TK 623 "Chi phí sử dụng máy thi công" mà hạch toán toàn bộ chi phí xây lắp trực tiếp vào các TK 621, 622, 627.

Không hạch toán vào TK 623 khoản trích về BHXH, BHYT, KPCĐ khoản trích này được phản ánh vào TK 627 "Chi phí sản xuất chung"; phần chi phí sử dụng máy thi công vượt trên mức bình thường không tính vào giá thành công trình xây lắp mà được kết chuyển ngay vào TK 632.

Nội dung phản ánh trên TK 623 như sau:

Bên Nợ:

Phản ánh các chi phí liên quan đến máy thi công (chi phí nguyên liệu, vật liệu cho máy hoạt động, chi phí tiền lương, phụ cấp lương, tiền công của công nhân trực tiếp điều khiển máy, chi phí bảo dưỡng, sửa chữa máy thi công...). Chi phí vật liệu, chi phí dịch vụ khác phục vụ cho xe, máy thi công.

Bên Có:

- Kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vào bên Nợ TK 154- Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vượt trên mức bình thường vào TK 632.

TK 623 không có số dư cuối kỳ.

TK 623 có 6 TK cấp 2.

TK 6231 - Chi phí nhân công: Dùng để phản ánh lương chính, lương phụ, phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp điều khiển xe, máy thi công, phục vụ máy thi công như: vận chuyển cung cấp nhiên liệu, vật liệu... cho xe máy thi công.

TK 6232 - Chi phí vật liệu: dùng để phản ánh chi phí nhiên liệu (xăng, dầu, mỡ...); vật liệu khác phục vụ xe, máy thi công.

TK 6233 - Chi phí dụng cụ sản xuất: Dùng để phản ánh giá trị công cụ, dụng cụ lao động liên quan tới hoạt động của xe, máy thi công.

TK 6234 - Chi phí khấu hao máy thi công: Dùng để phản ánh chi phí khấu hao xe, máy thi công sử dụng vào hoạt động xây lắp công trình.

TK 6237 - Chi phí dịch vụ mua ngoài: Dùng để phản ánh chi phí dịch vụ mua ngoài như: Thuê ngoài sửa chữa xe, máy thi công; tiền mua bảo hiểm xe, máy thi công; chi phí điện nước; tiền thuê TSCĐ; chi phí trả cho nhà thầu phụ...

TK 6238 - Chi phí bằng tiền khác: Dùng để phản ánh các chi phí bằng tiền phục vụ cho hoạt động của xe, máy thi công.

b) Phương pháp kế toán

Tập hợp và phân bổ chi phí sử dụng máy thi công phụ thuộc vào hình thức sử dụng máy thi công trong đơn vị, mỗi hình thức sử dụng máy khác nhau đòi hỏi chi phí bỏ ra khác nhau và yêu cầu phân bổ khác nhau.

Trường hợp tổ chức máy thi công riêng biệt, có tổ chức hạch toán riêng, căn cứ vào các bảng phân bổ; các tờ kê chi tiết của các TK có liên quan tập hợp các chi phí có liên quan tới hoạt động của xe máy thi công; cuối kỳ kết chuyển chi phí tính giá thành ca xe máy và phân bổ cho các đối tượng sử dụng:

(1) Chi phí nhiên liệu, vật liệu khác, CCDC phục vụ xe máy thi công, kế toán ghi:

Nợ TK 621	
Có TK 152, 153	Chi phí vật liệu, CCDC xuất dùng.

(2) Căn cứ vào bảng phân bổ chi phí tiền lương phần chi phí tiền lương, tiền công cho công nhân điều khiển và công nhân phục vụ máy thi công như: vận chuyển, cung cấp nhiên liệu vật liệu..., kế toán ghi:

Nợ TK 622 (6231): Tiền lương công nhân lái và phục vụ máy thi công

Có TK 334: Phải trả người lao động.

(3) Chi phí chung phục vụ xe máy thi công như: Chi phí khấu hao xe máy thi công, lao vụ dịch vụ mua ngoài , chi phí khác bằng tiền, căn cứ vào bảng phân bổ khấu hao, phiếu chi, hoá đơn GTGT..., kế toán ghi:

Nợ TK 627	Chi phí sản xuất chung phục vụ cho đội xe máy thi công.
Có TK liên quan...	

(4) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển các khoản chi phí đã phát sinh để xác định giá thành ca xe, máy thực hiện trên TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang", kế toán ghi:

Nợ TK 154: Tổng số kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh

Có TK 621: Kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 622: Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 627: Kết chuyển chi phí sản xuất chung.

(5) Nếu doanh nghiệp thực hiện phương thức cung cấp dịch vụ xe, máy thi công lẫn nhau giữa các bộ phận, căn cứ vào giá thành thực tế ca xe, máy, kế toán ghi:

Nợ TK 623: Chi phí sử dụng máy thi công phục vụ lẫn nhau

Có TK 154: Chi phí sử dụng máy thi công phục vụ lẫn nhau.

(6) Nếu doanh nghiệp thực hiện theo phương thức bán lao vụ máy thi công lẫn nhau giữa các bộ phận, căn cứ vào giá bán nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6238): Giá bán chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ của chi phí máy thi công bán nội bộ

Có TK 333 (3331): Thuế và các khoản phải nộp nhà nước

Có TK 512: Doanh thu bán hàng nội bộ về chi phí máy thi công.

Trường hợp không tổ chức đội máy thi công riêng biệt: Đơn vị vẫn có máy thi công nhưng không tổ chức đội máy thi công riêng biệt, không tổ chức hạch toán riêng chi phí máy thi công, toàn bộ chi phí máy thi công được tập hợp và phân bổ như sau:

(1) Căn cứ vào bảng phân bổ chi phí tiền lương phần chi phí tiền lương, tiền công cho công nhân điều khiển và công nhân phục vụ máy, kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6231): Tiền lương công nhân lái và phục vụ máy thi công

Có TK 334: Phải trả người lao động.

(2) Xuất kho vật liệu, công cụ, dụng cụ sử dụng cho xe máy thi công, căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu công cụ, dụng cụ, kế toán ghi:

Nợ TK 623(6232): Giá trị vật liệu, CCDC phân bổ cho chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 152: Giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất dùng

Có TK 153: Giá trị công cụ, dụng cụ xuất dùng.

(3) Mua nguyên liệu, nhiên liệu động lực, vật liệu phụ sử dụng trực tiếp cho xe máy thi công thực hiện tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, căn cứ vào các chứng từ có liên quan như hoá đơn giá trị gia tăng, phiếu chi, giấy báo Nợ..., kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6232): Giá mua và chi phí thu mua tính vào chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Số trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Số còn nợ người bán...

(4) Mua nguyên liệu, nhiên liệu động lực, vật liệu phụ sử dụng trực tiếp cho xe máy thi công thực hiện tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không chịu thuế, căn cứ vào các chứng từ có liên quan như hoá đơn, phiếu chi, giấy báo Nợ..., kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6232): Giá mua và chi phí thu mua tính vào chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 111, 112: Số trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Số còn nợ người bán...

(5) Chi phí sửa chữa lớn, công trình tạm thời sử dụng cho thi công xây lắp phát sinh được phân bổ dần vào chi phí sử dụng máy thi công, tuỳ thuộc vào tính chất và đặc điểm của từng chi phí mà có thể phân bổ làm nhiều kỳ khác nhau, hoặc đơn vị thực hiện trích trước vào giá thành, kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6232): Số tính vào chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 142: Giá trị phân bổ dần trong 1 năm tài chính (nếu phân bổ dần)

Có TK 242: Giá trị phân bổ dần trên 1 năm tài chính (nếu phân bổ dần)

Có TK 335: Giá trị trích trước hàng kỳ (nếu trích trước).

(6) Khấu hao xe, máy thi công ở đội máy thi công căn cứ vào bảng phân bổ khấu hao, kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6234): Số khấu hao của xe máy thi công

Có TK 214: Số khấu hao của xe máy thi công.

(7) Chi phí lao vụ, dịch vụ mua ngoài hoặc chi phí bằng tiền khác phát sinh tính cho sử dụng cho máy thi công, căn cứ vào các chứng từ phát sinh như phiếu chi, giấy báo nợ, hoá đơn GTGT ..., kế toán ghi:

Nợ TK 623 (6238): Số tính vào chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Nếu trả bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Nếu còn nợ người bán...

(8) Cuối tháng căn cứ vào bảng phân bổ chi phí sử dụng máy thi công cho từng công trình, hạng mục công trình, kế toán ghi:

Nợ TK 154 (1541): Phần trong định mức tính vào giá trị công trình

Nợ TK 632: Phần tính vào giá vốn hàng bán (phần chi phí sử dụng máy vượt quá mức bình thường)

Có TK 623: Tổng số chi phí sử dụng máy thi công phân bổ trong kỳ

Trường hợp thực hiện khoán xây lắp nội bộ: Trường hợp tạm ứng chi phí xe, máy thi công để thực hiện giá trị khoán xây lắp nội bộ (trường hợp đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng). Khi bàn quyết toán tạm ứng về khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt, kế toán ghi:

Nợ TK 623: Phần tạm ứng về chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 141: Tạm ứng về chi phí sử dụng máy

Trường hợp thuê máy thi công: Trường hợp đơn vị không có máy phải đi thuê ca máy thi công cho từng công trình, hạng mục công trình:

(1) Khi thuê máy thi công, phản ánh số tiền thuê máy phải trả theo hợp đồng thuê, kế toán ghi:

Nợ TK 623: Số tiền thuê theo hợp đồng

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Số còn phải trả người bán...

(2) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vào đối tượng tập hợp chi phí sản xuất xây lắp, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Số kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 623: Số kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công.

c) Sổ sách kế toán

Chi phí sử dụng xe máy thi công là một loại chi phí đặc thù của doanh nghiệp xây lắp. Để theo dõi toàn bộ chi phí và phân bổ vào giá thành sản phẩm kế toán sử dụng sổ chi tiết và bảng phân bổ chi phí sử dụng máy thi công.

*** Sổ chi tiết chi phí sử dụng xe, máy thi công**

Sổ này được mở theo từng xe, máy thi công hoặc nhóm xe, máy cùng loại.

Căn cứ vào chứng từ có liên quan đến các chi phí sử dụng máy thi công để ghi.

Cột 1, 2: Ghi số hiệu, ngày, tháng, năm của chứng từ.

Cột 3: Ghi diễn giải nội dung nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh.

Cột 4: Ghi số hiệu TK đối ứng.

Cột 5 đến cột 10: Căn cứ nội dung nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh để ghi vào các cột phù hợp tương ứng với khoản mục chi phí của TK 623 "Chi phí sử dụng máy thi công".

Cột 11: Cộng chi phí phát sinh = cột 5 + cột 6 + cột 7+ cột 8 + cột 9 + cột 10.

Số liệu dòng tổng cộng của sổ chi tiết dùng để tính, phân bổ chi phí sử dụng máy thi công cho từng công trình, hạng mục công trình ...

Bộ (Sở).....
Đơn vị.....

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ SỬ DỤNG XE, MÁY THI CÔNG

TK 623 "Chi phí sử dụng xe, máy thi công"

Tên xe, máy .....

Công suất.....

Nước sản xuất .....

Tháng ..... năm.....

Đơn vị tính:.....

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Khoản mục chi phí						Cộng
Số hiệu	Ngày, tháng			6231	6232	6233	6234	6235	6238	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Cộng								

* Bảng phân bổ chi phí sử dụng máy thi công (Bảng phân bổ số 6)

Bảng này dùng để phân bổ chi phí sử dụng máy thi công cho từng công trình, hạng mục công trình và làm cơ sở cho việc tính giá thành sản phẩm xây lắp.

Căn cứ để ghi là số liệu của sổ chi tiết chi phí sử dụng xe, máy thi công và phiếu theo dõi ca xe, máy thi công.

Cột 1: Ghi số thứ tự của xe, máy.

Cột 2: Ghi tên từng xe, máy thi công.

Cột 3: Căn cứ cột "cộng'' đối ứng với dòng "tổng cộng'' của sổ chi tiết chi phí sử dụng xe, máy thi công kỳ này.

Cột 4: Căn cứ phiếu theo dõi ca xe, máy thi công để ghi

Cột 5 = cột 3: cột 4

Cột 6: Căn cứ phiếu theo dõi ca xe, máy thi công (cột 3) tương ứng với từng công trình, hạng mục công trình.

Cột 7 = cột 5 x cột 6

Số liệu của bảng phân bổ chi phí sử dụng máy thi công được dùng để tính giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp.

Đơn vị.....

BẢNG PHÂN BỔ CHO PHÍ SỬ DỤNG MÁY THI CÔNG

Tháng ..... năm.....

Đơn vị tính: đồng

STT	Tên xe máy thi công	Tổng số CP phân bổ	Số ca (giờ máy) hoạt động	Số CP phân bổ cho 1 ca	Công trình		Công trình		...
					Số ca (giờ)	CP máy thi công phân bổ	Số ca (giờ)	CP máy thi công phân bổ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Cộng								

Ngày ... tháng ... năm...

Người lập bảng
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

1.4. Chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung phản ánh chi phí đơn vị phải chi ra để phục vụ chung cho việc tổ chức thi công, phục vụ sản xuất, phục vụ quản lý và những chi phí khác không thể thiếu trong quá trình thi công của phân xưởng, đội, công trường xây dựng gồm:

- Tiền lương nhân viên quản lý đội sản xuất, công trường, phân xưởng.
- Khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ được tính trên cả tiền lương của công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội.
- Vật liệu dùng chung ở đội thi công.
- Công cụ, dụng cụ dùng ở đội thi công.
- Khấu hao TSCĐ dùng cho tổ đội thi công không phải là máy móc thi công.
- Chi phí đi vay nếu được vốn hoá tính vào giá trị tài sản đang trong quá trình sản xuất dở dang.

- Chi phí sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp.

- Chi phí khác liên quan tới hoạt động của phân xưởng, đội thi công...

a) Tài khoản sử dụng

Toàn bộ chi phí sản xuất chung được kế toán phản ánh trên **TK 627 "Chi phí sản xuất chung"** để phản ánh chi phí phục vụ sản xuất thi công xây lắp phát sinh ở phân xưởng, đội, công trường xây lắp. Nội dung phản ánh trên TK 627 như sau:

Bên Nợ:

Chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung.

- Chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

- Kết chuyển chi phí sản xuất chung vào bên Nợ TK 154 hoặc 632.

TK 627 không có số dư cuối kỳ.

TK 627 có 6 TK cấp 2 :

TK 6271 - Chi phí nhân viên phân xưởng: Phản ánh các khoản tiền lương, các khoản phụ cấp lương phải trả cho nhân viên quản lý đội xây dựng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý đội xây dựng, của công nhân lắp máy; khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội.

TK 6272 - Chi phí vật liệu: Phản ánh chi phí vật liệu dùng chung cho đội xây dựng như: vật liệu dùng để sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ, công cụ, dụng cụ thuộc đội xây dựng quản lý và sử dụng, chi phí lán trại tạm thời ...

TK 6273 - Chi phí dụng cụ sản xuất: Phản ánh chi phí về công cụ, dụng cụ xuất dùng cho hoạt động quản lý của đội xây dựng.

TK 6274 - Chi phí khấu hao TSCĐ: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho hoạt động của đội xây dựng (không kể máy thi công).

TK 6277 - Chi phí dịch vụ mua ngoài: Phản ánh các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho đội xây dựng, như: chi phí sửa chữa, chi phí vận chuyển thuê ngoài; chi phí điện, nước, điện thoại; các khoản chi mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế, giấy phép chuyển giao công nghệ, nhãn hiệu thương mại... không thuộc TSCĐ được tính theo

phương pháp bổ dần vào chi phí của đội, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ.

TK 6278 - Chi phí bằng tiền khác: Phản ánh chi phí bằng tiền ngoài các chi phí đã kể trên phục vụ cho hoạt động của đội xây dựng, khoản chi cho lao động nữ.

b) Phương pháp kế toán

(1) Các khoản tiền lương tiền công, các khoản phụ cấp phải trả cho nhân viên của đội xây dựng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý đội xây dựng, của công nhân xây lắp, căn cứ vào bảng phân bổ tiền lương, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6271): Số phân bổ tiền lương vào chi phí sản xuất chung

Có TK 334: Số phân bổ tiền lương.

(2) Trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo quy định cho công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội, căn cứ vào bảng phân bổ tiền lương, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6271): Phần trích BHXH, BHYT, KPCĐ tính vào chi phí SXC

Có TK 338: Số trích BHXH, BHYT, KPCĐ.

(3) Nguyên, vật liệu xây dựng dùng chung cho đội xây dựng, căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6272): Giá trị vật liệu tính vào chi phí sản xuất chung.

Có TK 152: Giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất dùng.

(4) Xuất kho công cụ, dụng cụ sản xuất có giá trị nhỏ cho đội xây dựng căn cứ vào bảng phân bổ vật liệu, công cụ, dụng cụ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6273): Giá trị công cụ, dụng cụ tính vào chi phí sản xuất chung

Có TK 153: Giá trị công cụ, dụng cụ xuất dùng.

(5) Xuất kho công cụ, dụng cụ một lần có giá trị lớn cho đội xây dựng phải phân bổ dần, tuỳ thuộc vào các kỳ phân bổ trong niên độ kế toán, căn cứ vào bảng phân bổ chi phí trả trước để xác định:

- Khi xuất dùng công cụ, dụng cụ, căn cứ vào bảng phân bổ công cụ, dụng cụ, kế toán ghi:

Nợ TK 142: Giá trị phải phân bổ (nếu phân bổ trong 1 năm tài chính)

Nợ TK 242: Giá trị phải phân bổ (nếu phân bổ trên 1 năm tài chính)

Có TK 153: Tổng giá trị phân bổ công cụ, dụng cụ loại phân bổ dần khi xuất dùng.

- Khi phân bổ giá trị công cụ, dụng cụ vào chi phí sản xuất chung căn cứ vào bảng phân bổ chi phí trả trước ngắn hạn và dài hạn:

Nợ TK 627 (6273): Tổng số chi phí trả trước ngắn hạn và dài hạn phải tính vào chi phí sản xuất chung từng lần

Có TK 142: Chi phí trả trước ngắn hạn phân bổ từng lần

Có TK 242: Chi phí trả trước dài hạn phân bổ từng lần.

(6) Hàng tháng trích khấu hao máy móc thiết bị sản xuất, thi công ... thuộc đội xây dựng dùng chung cho cả đội, căn cứ vào bảng phân bổ khấu hao hàng tháng, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6271): Số khấu hao phân bổ cho chi phí sản xuất chung

Có TK 214: Số khấu hao phân bổ.

(7) Chi phí điện, nước, điện thoại, lao vụ khác trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, hoặc còn chịu tiền... phục vụ cho đội xây dựng, căn cứ vào các chứng từ có liên quan như phiếu chi, giấy báo Nợ, hoá đơn GTGT..., kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6277, 6278): Phần tính vào chi phí sản xuất chung

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Nếu trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Nếu còn chịu người bán ...

(8) Chi phí sửa chữa lớn TSCĐ thuộc đội thi công được tính vào chi phí sản xuất chung. Có thể sử dụng phương pháp phân bổ dần hoặc trích trước:

- Khi trích trước hoặc phân bổ dần chi phí sửa chữa lớn tính vào chi phí sản xuất chung, căn cứ vào bảng phân bổ hoặc bảng trích trước, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6273) Chi phí sản xuất chung

Có TK 142: Số phân bổ từng lần (nếu phân bổ dần trong 1 năm tài chính)

Có TK 242: Số phân bổ từng lần (nếu phân bổ dần trên 1 năm tài chính)

Có TK 335: Số trích trước hàng tháng (nếu thực hiện trích trước).

- Khi chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh, căn cứ vào các chứng từ có liên quan như phiếu chi, giấy báo Nợ, hoá đơn GTGT ..., kế toán ghi:

Nợ TK 142: Theo phương pháp phân bổ dần trong 1 năm tài chính

Nợ TK 242: Theo phương pháp phân bổ dần trên 1 năm tài chính

Nợ TK 335: Nếu thực hiện phương pháp trích trước

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112: Nếu trả ngay bằng tiền mặt, bằng tiền gửi ngân hàng

Có TK 331: Nếu còn nợ người bán...

(9) Tạm ứng chi phí để thực hiện giá trị khoán xây lắp nội bộ (trường hợp đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng). Khi bản quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt. Căn cứ vào bản quyết toán, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Phần tạm ứng về chi phí sản xuất chung

Có TK 141: Số tạm ứng.

(10) Trong kỳ có phát sinh các khoản được ghi giảm chi phí sản xuất chung, căn cứ vào chứng từ có liên quan như phiếu nhập kho, phiếu thu..., kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Nếu thu bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Nợ TK 138: Số chưa thu hồi được ...

Có TK 627: Số được ghi giảm chi phí sản xuất chung.

(11) Cuối kỳ, căn cứ vào bảng phân bổ chi phí sản xuất chung để kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng công trình, hạng mục công trình có liên quan theo những tiêu thức phân bổ thích hợp như: chi phí nhân công trực tiếp, theo định mức phân bổ chi phí sản xuất chung..., kế toán ghi:

Nợ TK 154 (1541): Phần chi phí chung phân bổ vào giá thành công trình

Nợ TK 632: Phần phải tính vào giá vốn hàng bán

Có TK 627: Tổng chi phí sản xuất chung phải phân bổ.

$$\text{CP sản xuất chung phân bổ cho từng công trình, hạng mục công trình} = \frac{\text{CP sản xuất chung phải phân bổ}}{\text{CP nhân công trực tiếp của các công trình, hạng mục công trình}} \times \text{CP nhân công trực tiếp của từng công trình, hạng mục công trình}$$

2. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và đánh giá sản phẩm dở dang

2.1. Tài khoản sử dụng

Toàn bộ phần tổng hợp chi phí sản xuất được thực hiện trên **TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang"** để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm xây lắp, sản phẩm công nghiệp, dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp xây lắp. Nội dung phản ánh trên TK 154 như sau:

Bên Nợ:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến giá thành sản phẩm xây lắp công trình; giá thành sản phẩm xây lắp theo giá khoán nội bộ.

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến sản xuất sản phẩm công nghiệp và dịch vụ, lao vụ khác.

- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

Bên Có:

- Giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao (từng phần hoặc toàn bộ) được coi là tiêu thụ; hoặc bàn giao cho nhà thầu chính; hoặc nhập kho thành phẩm chờ tiêu thụ.

- Giá thành thực thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho hoặc chuyển đi bán.

- Chi phí thực tế của khối lượng lao vụ, dịch vụ, đã hoàn thành cung cấp cho khách hàng.

- Giá thành sản phẩm xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

- Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được ...

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá gia công xong nhập lại kho.

Dư Nợ:

- Chi phí sản xuất, kinh doanh còn dở dang cuối kỳ.

- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

TK 154 có 4 TK cấp 2:

TK 1541 - Xây lắp: Dùng để tập hợp, tính giá thành sản phẩm xây, lắp và phản ánh giá trị sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ.

TK 1542 - Sản phẩm khác: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm khác và phản ánh giá trị sản phẩm khác dở dang cuối kỳ (Các thành phẩm, cấu kiện xây, lắp).

TK 1543 - Dịch vụ: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành dịch vụ và phản ánh chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ.

TK 1544 - Chi phí bảo hành xây lắp: Dùng để tập hợp chi phí bảo hành công trình xây dựng, lắp đặt, tập hợp chi phí thực tế phát sinh trong kỳ và giá trị công trình bảo hành xây lắp còn dở dang cuối kỳ.

2.2. Phương pháp kế toán

- Cuối kỳ, kết chuyển các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung để tổng hợp chi phí xây lắp các công trình, hạng mục công trình, sản phẩm lao vụ, dịch vụ, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (chi tiết theo yêu cầu)

Có TK 627: Số kết chuyển chi phí sản xuất chung

Có TK 622: Số kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 623: Số kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 621: Số kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

- Công trình sau khi hoàn thành, thời gian bảo hành tuỳ thuộc vào chế độ và sự thoả thuận giữa các bên chủ đầu tư và bên thi công công trình, chi phí này thường thực hiện trích trước:

- Khi trích trước chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, chi phí trích trước tính vào chi phí sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK 627 Có TK 335	Số trích trước.

+ Khi phát sinh chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, như chi phí vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy, chi phí sản xuất chung phát sinh, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 622, 623, 627, 133 Có TK 111, 112, 152, 153, 214, 331, 334, 338, ...	Chi phí từng loại.

+ Cuối kỳ kết chuyển các chi phí sửa chữa và bảo hành để tập hợp chi phí và tính giá thành sửa chữa và bảo hành, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Tổng chi phí sửa chữa và bảo hành

Có TK 621, 622, 623, 627: Số kết chuyển từng loại chi phí.

+ Khi công tác sửa chữa và bảo hành hoàn thành bàn giao cho khách hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 335	
Có TK 154	Tổng chi phí được kết chuyển.

+ Hết thời hạn bảo hành công trình xây lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số trích trước chi phí bảo hành lớn hơn chi phí thực tế phát sinh, phải hoàn nhập số trích trước về chi phí bảo hành còn lại, kế toán ghi:

Nợ TK 335: Số được hoàn lại

Có TK 711: Số được tính vào thu nhập khác.

- Trường hợp đơn vị xây lắp có phần khối lượng giao cho nhà thầu phụ, ở nhà thầu chính kế toán như sau:

+ Khi nhận giá trị khối lượng nhà thầu phụ bàn giao chưa được xác định là tiêu thụ trong tháng:

• Khi nhận công trình bàn giao chưa được coi là tiêu thụ ngay, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Phần giá trị công trình bàn giao

Nợ TK 133: Phần thuế GTGT

Có TK 111, 112: Thanh toán ngay cho nhà thầu phụ

Có TK 331: Nếu chưa thanh toán.

• Khi khối lượng do nhà thầu phụ thực hiện bàn giao được xác định là tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK 632	
Có TK 154	Giá trị công trình bàn giao

+ Khi khối lượng xây lắp nhà thầu phụ bàn giao cho nhà thầu chính được xác định là tiêu thụ ngay trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá trị công trình bàn giao

Nợ TK 133: Phần thuế GTGT

Có TK 111, 112: Thanh toán ngay bằng tiền

Có TK 331: Số còn nợ người bán.

3. Đánh giá sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ

Trong doanh nghiệp xây lắp chi phí sản xuất xây lắp được tập hợp theo từng khoản mục chi phí, các chi phí này là chi phí thực tế đã chi ra trong kỳ không phân biệt sản phẩm đã hoàn thành hay còn dở dang cuối kỳ. Để đảm

bảo xác định được phần chi phí của sản phẩm xây lắp hoàn thành phải xác định được chi phí của sản phẩm làm dở. Việc xác định chi phí sản phẩm làm dở tuỳ thuộc vào đặc điểm của sản phẩm xây lắp, vào phương thức thanh toán khối lượng xây lắp, vào đối tượng tính giá thành đã xác định.

Xác định chi phí sản phẩm làm dở cuối kỳ chính là tính toán xác định phần chi phí sản xuất trong kỳ cho khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ theo những nguyên tắc nhất định:

- Nếu quy định thanh toán sản phẩm xây lắp sau khi hoàn thành toàn bộ thì giá trị sản phẩm dở dang là tổng chi phí sản xuất xây lắp từ khi khởi công đến thời điểm kiểm kê đánh giá.

- Nếu quy định thanh toán sản phẩm xây lắp hoàn thành là theo các giai đoạn xây dựng (theo điểm dừng kỹ thuật hợp lý) thì sản phẩm dở dang là khối lượng sản phẩm xây lắp chưa đạt tới điểm dừng kỹ thuật hợp lý đã quy định.

- Muốn đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ một cách chính xác trước hết phải kiểm kê khối lượng sản phẩm, công tác xây lắp hoàn thành trong kỳ, đồng thời xác định chính xác khối lượng sản phẩm hoàn thành so với khối lượng sản phẩm xây lắp hoàn thành theo qui ước của từng giai đoạn thi công để xác định được khối lượng công tác xây lắp dở dang.

- Chất lượng của công tác kiểm kê khối lượng công tác xây lắp dở dang có ảnh hưởng lớn đến tính chính xác của việc đánh giá sản phẩm làm dở và giá thành sản phẩm. Bộ phận kế toán cần kết hợp chặt chẽ với bộ phận kế hoạch, bộ phận kỹ thuật, bộ phận tổ chức lao động để xác định mức độ hoàn thành của khối lượng xây lắp dở dang một cách chính xác.

Việc đánh giá sản phẩm làm dở cuối kỳ được tiến hành theo nhiều phương pháp khác nhau:

3.1. Đánh giá theo chi phí dự toán

Theo phương pháp này chi phí thực tế của khối lượng dở dang cuối kỳ được xác định theo công thức sau:

$$\text{CP thực tế của khối lượng DDCK} = \frac{\text{CP thực tế của khối lượng xây lắp DDĐK} + \text{CP thực tế của khối lượng xây lắp thực hiện đầu kỳ}}{\text{CP của khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ} + \text{CP của khối lượng xây lắp DDCK theo dự toán}} \times \text{CP của khối lượng xây lắp DDCK theo dự toán}$$

3.2. Đánh giá theo mức độ hoàn thành của sản phẩm xây lắp

Theo phương pháp này khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ được quy đổi theo khối lượng hoàn thành tương đương, được xác định theo công thức sau:

$$\text{CP thực tế của khối lượng lắp DDCK} = \frac{\text{CP thực tế của khối lượng lắp đặt DDĐK} + \text{CP thực tế của khối lượng lắp đặt thực hiện trong kỳ}}{\text{CP của khối lượng lắp đặt bàn giao trong kỳ theo dự toán} + \text{CP dự toán của khối lượng lắp đặt DDCK tính theo sản lượng hoàn thành tương đương}} \times \text{CP theo dự toán khối lượng lắp đặt DDCK đã tính theo sản lượng hoàn thành tương đương}$$

3.3. Đánh giá theo giá trị dự toán

Theo phương pháp này chi phí thực tế của khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ được căn cứ vào giá trị dự toán và khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ để xác định theo công thức sau:

$$\text{CP thực tế của khối lượng xây lắp DDCK} = \frac{\text{CP thực tế của khối lượng xây lắp DDĐK} + \text{CP thực tế của khối lượng xây lắp thực hiện đầu kỳ}}{\text{Giá trị dự toán của khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ} + \text{Giá trị dự toán của khối lượng xây lắp DDCK}} \times \text{Giá trị dự toán của khối lượng xây lắp DDCK}$$

4. Phương pháp kế toán tính giá thành và bàn giao công trình

4.1. Các phương pháp tính giá thành

Phương pháp tính giá thành sản phẩm xây lắp là sử dụng số liệu về chi phí sản xuất để tính toán ra tổng giá thành và giá thành đơn vị thực tế của sản phẩm xây lắp, lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành theo khoản mục giá thành. Tuỳ thuộc vào đặc điểm của đối tượng tính giá thành và mối quan hệ giữa các đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành mà kế toán lựa chọn một trong các phương pháp tính giá thành cho phù hợp.

Trong đơn vị xây lắp thường sử dụng các phương pháp tính giá thành sau:

a) Phương pháp đơn đặt hàng

Phương pháp này thường áp dụng trong các doanh nghiệp xây lắp khi thực hiện nhận thầu xây lắp các công trình, giai đoạn công việc phức tạp theo đơn đặt hàng. Đối tượng tính giá thành và đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đều theo đơn đặt hàng không tính đến mức độ phức tạp của sản xuất sản phẩm xây lắp không tính đến số lượng sản phẩm trong đơn đặt hàng.

Kỳ tính giá thành không phù hợp với kỳ báo cáo, mà khi công trình xây lắp quy định hoàn thành theo đơn đặt hàng mới tính giá thành. Khi đó, chi phí sản xuất tập hợp được theo từng đơn đặt hàng chính là giá thành sản phẩm xây lắp theo đơn đặt hàng đó. Trường hợp đơn đặt hàng chưa hoàn thành thì chi phí sản xuất tập hợp được là giá trị sản phẩm xây lắp dở dang.

Phương pháp này được thực hiện theo trình tự sau:

- Trước khi khởi công công trình theo hợp đồng hoặc theo đơn đặt hàng, căn cứ vào kế hoạch chi tiết thi công của bộ phận kế hoạch kinh doanh gửi sang bộ phận kế toán mở bảng tính giá thành chi tiết theo khoản mục cho từng đơn đặt hàng.

- Hàng ngày căn cứ vào các chứng từ gốc ghi chi phí sản xuất chi tiết theo từng đơn đặt hàng.

- Cuối tháng kế toán tổng hợp chi phí tính giá thành: các chi phí sản xuất trực tiếp được tập hợp trực tiếp, còn chi phí chung liên quan đến nhiều đơn đặt hàng phải phân bổ theo những tiêu thức thích hợp.

- Khi đơn đặt hàng hoàn thành hai bên nghiệm thu bàn giao. Bộ phận kế toán tính giá thành theo từng đơn đặt hàng.

Trường hợp một đơn đặt hàng gồm một số hạng mục công trình thì sau khi tính giá thành cho đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán thực hiện tính giá thành cho từng hạng mục công trình bằng cách căn cứ vào giá thành thực tế của đơn đặt hàng hoàn thành và giá thành dự toán của các hạng mục công trình đó theo công thức sau:

$$\text{Giá thành thực tế của từng hạng mục công trình} = \frac{\text{Giá thành sản xuất thực tế của đơn đặt hàng hoàn thành}}{\text{Giá thành dự toán của các hạng mục công trình thuộc đơn đặt hàng hoàn thành}} \times \text{Giá thành dự toán của từng hạng mục công trình}$$

Phương pháp này có ưu điểm là tính toán đơn giản, nhưng có nhược điểm trong bảng tính giá thành không phản ánh riêng các chi phí sản xuất đã chi ra trong tháng trước, do đó không phản ánh riêng kết quả sản xuất trong thời kỳ đó.

b) Phương pháp cộng chi phí

Phương pháp này áp dụng đối với doanh nghiệp xây lắp mà quá trình thi công được thực hiện ở nhiều đội xây dựng, nhiều giai đoạn công việc. Khi đó giá thành sản phẩm xây lắp được xác định bằng cách cộng tất cả chi phí sản xuất ở từng đội xây dựng, từng công việc, từng hạng mục công trình lại, được xác định theo công thức sau:

$$\mathbf{Z = DĐK + (C1 + C2 + \ldots + C\ n) - DCK}$$

Trong đó:

Z: Giá thành sản phẩm xây lắp

DĐK và DCK: Chi phí dở dang đầu kỳ và cuối kỳ

C1...Cn: Chi phí sản xuất ở từng đội xây dựng, từng giai đoạn công việc, từng hạng mục công trình.

Phương pháp này tính tương đối dễ dàng, chính xác. Nhưng đòi hỏi kế toán phải tập hợp đầy đủ chi phí cho từng công việc, từng hạng mục công trình...chi phí trực tiếp được tập hợp ngay, chi phí chung phải được phân bổ theo những tiêu thức thích hợp.

c) Phương pháp định mức

Phương pháp này áp dụng đối với doanh nghiệp xây lắp thực hiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành xây lắp theo định mức. Phương pháp này được xác định trên cơ sở các định mức kinh tế kỹ thuật, các dự toán chi phí được duyệt, những thay đổi định mức và thoát ly định mức khi phát sinh đều được kế toán phản ánh. Việc tính giá thành được thực hiện theo trình tự sau:

- Căn cứ vào định mức kinh tế kỹ thuật hiện hành và các dự toán chi phí sản xuất để tính giá thành định mức của công trình, hạng mục công trình.

- Xác định khoản chi phí sản xuất xây lắp chênh lệch thoát ly định mức; thường xuyên thực hiện phân tích những chênh lệch này để kịp thời đề ra biện pháp khắc phục nhằm tiết kiệm chi phí sản xuất và hạ giá thành sản phẩm xây lắp.

- Khi có thay đổi định mức kinh tế kỹ thuật cần kịp thời tính toán lại giá thành định mức và xác định số chênh lệch chi phí sản xuất xây lắp do

thay đổi định mức xây lắp của số sản phẩm đang sản xuất dở dang cuối kỳ trước (nếu có).

- Trên cơ sở tính được giá thành định mức, số chênh lệch do thay đổi định mức và số chi phí sản xuất thoát ly định mức, kế toán tính giá thành thực tế của công trình, hạng mục công trình theo công thức sau:

Giá thành thực tế của công trình, hạng mục công trình	=	Giá thành định mức của công trình, hạng mục công trình	±	Chênh lệch do thay đổi định mức	±	Chênh lệch do thoát ly định mức

Phương pháp này có tác dụng kiểm tra thường xuyên kịp thời tình hình và kết quả thực hiện các định mức kinh tế kỹ thuật, phát hiện kịp thời, chính xác các khoản chi phí vượt định mức để có biện pháp kịp thời phát huy khả năng tiềm tàng, phấn đấu tiết kiệm chi phí sản xuất và hạ giá thành sản phẩm. Phương pháp này phản ánh độ chính xác cao, nhưng thực hiện được tương đối khó khăn do khâu định mức và theo dõi phần chênh lệch thoát ly định mức rất phức tạp.

3.2. Tài khoản sử dụng

Toàn bộ công tác kế toán giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành và bàn giao công trình được thực hiện trên các tài khoản: **TK 155 - Thành phẩm; TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; TK 131- Phải thu của khách hàng; TK 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng**... Các tài khoản này đã được nghiên cứu từ các phần hành kế toán trước.

3.3. Phương pháp kế toán

(1) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng có thể được giảm nếu có các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng, như: các khoản thu từ việc bán nguyên liệu, vật liệu do thanh lý máy móc, thiết bị thi công, vật liệu thừa... khi kết thúc hợp đồng xây dựng:

- Vật liệu thừa và phế liệu thu hồi nhập kho theo giá có thể thu hồi, căn cứ vào phiếu nhập lại kho vật liệu, kế toán ghi:

Nợ TK 152: Giá trị vật liệu nhập lại kho

Có TK 154: Giá trị vật liệu nhập lại kho.

- Trường hợp vật liệu thừa hoặc phế liệu thu hồi không nhập kho mà tiêu thụ ngay, căn cứ vào hoá đơn, phiếu thu, giấy báo nợ ngân hàng..., kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Tổng giá thanh toán nếu thu ngay

Nợ TK 131: Tổng giá thanh toán nếu người mua còn chịu tiền

Có TK 333: Thuế và các khoản phải nộp nhà nước

Có TK 154: Phần được ghi giảm giá thành.

- Kế toán thanh lý máy móc, thết bị thi công chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng và trích khấu hao hết vào giá trị hợp đồng, khi kết thúc hợp đồng xây dựng:

+ Phản ánh số thu về thanh lý máy móc thiết bị thi công, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, ...Tổng giá thanh toán

Có TK 333: Phần thuế GTGT

Có TK 154: Giá bán chưa có thuế.

+ Phản ánh chi phí thanh lý máy móc thiết bị (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 154: Phần tính vào chi phí

Nợ TK 133: Thuế GTGT

Có TK 111, 112, ...Tổng số chi.

+ Ghi giảm TSCĐ là máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng đã thanh lý, kế toán ghi:

Nợ TK 214	Phần hao mòn.
Có TK 211	

(2) Cuối kỳ kế toán căn cứ vào giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp thực tế hoàn thành đưa đi tiêu thụ hoặc bàn giao cho đơn vị nhận thầu để ghi sổ kế toán:

- Đối với khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao cho bên A (bên giao thầu), căn cứ vào phiếu giá công trình hoặc biên bản bàn giao công trình, hạng mục công trình hoàn thành để xác định là công trình hoàn thành, căn cứ vào bảng tính giá thành công trình, hạng mục công trình, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Giá trị công trình thoàn thành

Có TK 154 (1541): Giá trị công trình thoàn thành.

- Đối với sản phẩm xây lắp hoàn thành chờ tiêu thụ (xây nhà để bán...); hoặc sản phẩm xây lắp hoàn thành nhưng chưa bàn giao. Căn cứ vào bảng tính giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành để tính nhập kho thành phẩm chờ tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK 155: Theo giá trị công trình hoàn thành

Có TK 154 (1541): Theo giá trị công trình hoàn thành.

Trường hợp doanh nghiệp xây lắp xây dựng công trình lán trại, nhà ở tạm, công trình phụ trợ có nguồn vốn đầu tư riêng. Khi hoàn thành công trình này, kế toán ghi:

Nợ TK 241 (2412): Giá trị công trình tạm hoàn thành

Có TK 154 (1541): Giá trị công trình tạm hoàn thành.

- Trường hợp bàn giao sản phẩm xây lắp hoàn thành cho đơn vị nhận thầu chính xây lắp (do đơn vị thực hiện hợp đồng khoán xây lắp nội bộ, đơn vị nhận khoán xây lắp nội bộ có tổ chức kế toán riêng nhưng chỉ hạch toán đến giá thành sản phẩm xây lắp), kế toán ghi:

Nợ TK 336	
Có TK 154	Phần giá trị công trình bàn giao.

(3) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện việc bảo hành công trình, hạng mục công trình trong thời gian phải bảo hành đã hoàn thành, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Chi phí bảo hành công trình hoàn thành

Có TK 154 (1541): Chi phí bảo hành công trình hoàn thành.

(4) Trường hợp cần thiết phải trích lập dự phòng đối với các khoản sửa chữa, bảo hành các công trình, hạng mục công trình xây lắp:

- Khi trích lập các khoản dự phòng về bảo hành công trình xây lắp, kế toán ghi:

Nợ TK 627: Số trích lập được tính vào chi phí sản xuất chung

Có TK 352: Số lập dự phòng về bảo hành công trình.

- Chi phí sửa chữa, bảo hành công trình, hạng mục công trình thực tế phát sinh, căn cứ vào các chứng từ có liên quan như phiếu chi, giấy báo nợ, hoá đơn GTGT ..., kế toán ghi chi tiết theo từng khoản mục chi phí:

Nợ TK 621, 622, 623, 627: Phần tính vào các khoản mục chi phí

Có TK 111, 112: Nếu trả ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 152, 153: Nếu chi phí bằng vật liệu, CCDC...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp vào giá thành sản phẩm theo từng khoản mục, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Tổng chi phí sửa chữa lớn, bảo hành (TK 1541)

Có TK 627: Kết chuyển chi phí sản xuất chung

Có TK 622: Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 621: Kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

- Khi công tác sửa chữa công trình, hạng mục công trình hoàn thành, kế toán ghi:

Nợ TK 352: Tổng chi phí sửa chữa lớn, bảo hành

Có TK 154: Tổng chi phí sửa chữa lớn, bảo hành.

Lưu ý: Đối với doanh nghiệp xây lắp thực hiện khoán gọn công trình, hạng mục công trình, tư vấn thiết kế cho các xí nghiệp hoặc đội, công trường xây dựng trực thuộc (gọi là đơn vị nhận khoán nội bộ) phải lập hợp đồng giao khoán nội bộ trước khi tiến hành công việc.

Trong hợp đồng giao khoán phải xác định rõ nội dung công việc, chất lượng, đơn giá, thời hạn khởi công và hoàn thành hợp đồng.

Khi kết thúc hợp đồng, phải nghiệm thu và thanh lý hợp đồng giao nhận khoán, kể cả phần phát sinh bổ sung hợp đồng giao nhận khoán.

Kết quả của hợp đồng giao nhận khoán trên cơ sở lấy thu bù chi phải được giữ lại để thực hiện nghĩa vụ với ngân sách nhà nước và trích lập các quỹ theo chế độ hiện hành.

**** Trường hợp đơn vị nhận khoán được phân cấp quản lý tài chính và tổ chức công tác kế toán riêng thì công tác kế toán được thực hiện ở hai đơn vị là khác nhau:***

Kế toán ở đơn vị nhận khoán:

- Khi nhận tiền, vật tư... do đơn vị giao khoán chuyển cho đơn vị, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Nếu nhận ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Nợ TK 152: Nếu nhận bằng nguyên liệu, vật liệu...

Có TK 336: Tổng số được giao khoán.

- Toàn bộ phần tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm xây lắp được thực hiện như đơn vị xây lắp đã nghiên cứu ở trên. Khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao cho đơn vị giao khoán kế toán sử dụng TK 336 - Phải trả nội bộ để theo dõi:

+ Nếu không được coi là doanh thu tiêu thụ nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 336 (3362) Có TK 154 (1541)	Phần giá thành công trình bàn giao.

+ Nếu được coi là doanh thu tiêu thụ nội bộ, kế toán ghi:

Nợ TK 336 (3362): Phần giá thành công trình bàn giao

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 512 (5122): Nếu được coi là doanh thu nội bộ

Có TK 333: Thuế GTGT phải nộp (trường hợp được coi là doanh thu nội bộ).

Kế toán ở đơn vị giao khoán:

Trường hợp doanh nghiệp xây lắp thực hiện khoán gọn công trình, hạng mục công trình cho các đội thi công, tại doanh nghiệp chi phí phát sinh chỉ bao gồm chi phí quản lý; chi phí giao dịch...Vì vậy, doanh nghiệp không cần sử dụng các tài khoản tập hợp chi phí loại 6. Để phản ánh mối quan hệ với đơn vị nhận khoán kế toán sử dụng TK 136 - Phải thu nội bộ.

- Khi doanh nghiệp tạm ứng vật tư, tiền vốn cho đơn vị nhận khoán căn cứ vào chứng từ xuất kho, phiếu chi, giấy báo Nợ..., kế toán ghi:

Nợ TK 136: Tổng số giao tạm ứng

Có TK 111, 112: Nếu giao ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 152: Nếu giao bằng nguyên liệu, vật liệu...

Có TK 153: Nếu giao bằng công cụ, dụng cụ...

- Khi nhận công trình, hạng mục công trình hoàn thành do bên nhận khoán bàn giao, căn cứ vào biên bản bàn giao công trình (Phiếu giá công trình), kế toán ghi:

Nợ TK 154 (1541): Giá thành công trình hoàn thành bàn giao

Có TK 136: Giá thành công trình hoàn thành bàn giao.

- Khi thanh toán cho bên nhận khoán, số thiếu thanh toán tiếp căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 136: Phải thu nội bộ

Có TK 111, 112: Nếu giao ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 152: Nếu giao bằng nguyên liệu, vật liệu...

Có TK 153: Nếu giao bằng công cụ, dụng cụ...

**** Trường hợp đơn vị nhận khoán không được phân cấp quản lý tài chính và bộ máy kế toán riêng biệt thì kế toán hoạt động nhận khoán coi như hoạt động tạm ứng và kế toán như sau:***

- Khi giao tạm ứng chi phí để thực hiện khối lượng xây lắp giao khoán nội bộ (trong trường hợp đơn vị nhận thầu không tổ chức kế toán riêng), kế toán ghi:

Nợ TK 141 (1413): Tổng số giao tạm ứng

Có TK 111, 112: Nếu giao ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Có TK 152: Nếu giao bằng nguyên liệu, vật liệu...

Có TK 153: Nếu giao bằng công cụ, dụng cụ...

- Khi nhận bản quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp đã hoàn thành bàn giao được duyệt, căn cứ vào số thực chi theo từng khoản mục chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK 627; 622; 623; 621: Theo từng khoản mục chi phí

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 141 (1413): Số thanh toán tạm ứng.

**** Trường hợp đơn vị giao khoán và nhận khoán xây lắp áp dụng phương thức quản lý tài chính là coi việc giao và nhận khoán như việc cung cấp sản phẩm lẫn cho nhau giữa các bộ phận, kế toán phản ánh như sau:***

- *Đối với đơn vị giao khoán* : Khi nhận sản phẩm xây lắp lao vụ dịch vụ, nội bộ từ đơn vị nhận khoán, kế toán ghi:

Nợ TK 154: Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Nợ TK 621: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Nợ TK 627: Chi phí sản xuất chung

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 136 (1362): Phải thu nội bộ.

- *Đối với đơn vị nhận khoán*: Khi công trình, hạng mục công trình, lao vụ, dịch vụ, hoàn thành bàn giao cho đơn vị giao khoán, kế toán ghi:

Nợ TK 336 (3362): Phải trả nội bộ

Có TK 512 (5122): Doanh thu nội bộ

Có TK 333: Thuế và các khoản phải nộp nhà nước .

3.4. Sổ kế toán

Giá thành công trình xây lắp thường được phản ánh trên sổ giá thành công trình, hạng mục công trình xây lắp.

Đơn vị.....

SỔ GIÁ THÀNH CÔNG TRÌNH, HẠNG MỤC CÔNG TRÌNH XÂY LẮP

Tháng..... năm .....

Tên công trình, hạng mục công trình.....

Địa điểm xây dựng .....

PHẦN I: CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH THỰC TẾ

Đơn vị tính: đồng

Chứng từ		Diễn giải	Chi phí xây lắp trực tiếp					Chi phí bán hàng	Chi phí QLDN	Tổng cộng giá thành toàn bộ SP
Số hiệu	Ngày, tháng		Vật liệu	Nhân công	Máy thi công	Sản xuất chung	Cộng giá thành SX sản phẩm			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11= 8+9+10
		- Chi phí xây lắp dở dang đầu kỳ - Chi phí phát sinh trong kỳ - Cộng số phát sinh trong kỳ - Chi phí xây lắp dở dang cuối kỳ - Giá thành xây lắp dở dang cuối kỳ - Giá thành xây lắp xây lắp kỳ này - Luỹ kế giá thành sản phẩm xây lắp từ đầu năm đến cuối kỳ này - Luỹ kế giá thành sản phẩm xây lắp từ khởi công đến cuối kỳ này								
		Tổng cộng								

PHẦN II: GIÁ TRỊ DỰ TOÁN

Chứng từ		Diễn giải	Vật liệu	Nhân công	Máy thi công	Chi phí chung	Lãi định mức	Cộng
Số hiệu	Ngày, tháng							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
		- Giá trị dự toán khối lượng xây lắp dở dang đầu kỳ - Giá trị dự toán khối lượng xây lắp thi công trong kỳ - Giá trị dự toán khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ - Giá trị dự toán khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ - Luỹ kế Z dự toán khối lượng xây lắp hoàn thành, bàn giao từ đầu năm đến cuối kỳ này - Luỹ kế Z dự toán khối lượng xây lắp hoàn thành, bàn giao từ khởi công đến cuối kỳ này						

Ngày……tháng……năm……

Kế toán ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Bàn giao công trình hoàn thành

Trong doanh nghiệp xây lắp, sản phẩm là những công trình, hạng mục công trình và các công việc xây lắp như: lắp đặt thiết bị máy móc, gia công, kiến trúc...

Đặc điểm của sản phẩm xây lắp là các công trình xây lắp thường có khối lượng rất lớn, kết cấu phức tạp, thời gian thi công thường rất dài, để đảm bảo cho yêu cầu về vốn cho doanh nghiệp xây lắp, thuận lợi cho công tác thanh quyết toán người ta thường phân chia sản phẩm xây dựng ra thành sản phẩm xây dựng trung gian đó là các hạng mục công trình, các giai đoạn xây dựng, các công việc xây dựng...và sản phẩm cuối cùng là các công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.

Một đặc điểm nữa của sản phẩm xây lắp là tiêu thụ tại chỗ nghĩa là tiêu thụ ở đâu thì thi công ở đó, vì vậy mà quá trình mua - bán diễn ra trực tiếp giữa người mua (chủ đầu tư) và người bán (doanh nghiệp xây lắp) thường thông qua đấu thầu và trải qua quá trình thanh toán trung gian đến quyết toán cuối cùng.

Giá bán sản phẩm cuối cùng thường hình thành cơ bản thông qua đấu thầu và đàm phán xây dựng ngay từ khi khởi công, mỗi công trình, hạng mục công trình đều có giá bán khác nhau kể cả khi có cùng thiết kế xây dựng.

Xuất phát từ những đặc điểm trên mà bán sản phẩm xây lắp thường thông qua bàn giao công trình và được thực hiện đồng thời khi công trình hoàn thành, nghiệm thu giữa bên chủ đầu tư và bên thi công xây lắp. Khi bàn giao thành lập hội đồng nghiệm thu xác định khối lượng hoàn thành lập " Biên bản nghiệm thu khối lượng, chất lượng công trình hoàn thành". Xác định lại giá bán chính thức và lập " Hoá đơn GTGT " làm căn cứ thanh toán chính thức.

- Căn cứ vào bảng tính giá thành kết chuyển giá vốn hàng bán, kế toán ghi:

Nợ TK 632: Theo giá thành công trình bàn giao

Có TK 154 (1541): Theo giá thành công trình bàn giao.

- Căn cứ vào hoá đơn GTGT và các chứng từ thu tiền như phiếu thu, giấy báo Có..., kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Nếu nhận ngay bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Nợ TK 131: Khi người mua còn chịu tiền

Có TK 511 (5112): Giá trị doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 333: Thuế và các khoản phải nộp nhà nước.

Phụ lục I

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP

(Ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN	GHI CHÚ
	Cấp 1	Cấp 2		
1	2	3	4	5
			LOẠI TK 1 **TÀI SẢN NGẮN HẠN**	
01	**111**		**Tiền mặt**	
		1111	Tiền Việt Nam	
		1112	Ngoại tệ	
		1113	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
02	**112**		**Tiền gửi ngân hàng**	Chi tiết theo từng NH
		1121	Tiền Việt Nam	
		1122	Ngoại tệ	
		1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
03	**113**		**Tiền đang chuyển**	
		1131	Tiền Việt Nam	
		1132	Ngoại tệ	
04	**121**		**Đầu tư chứng khoán ngắn hạn**	
		1211	Cổ phiếu	
		1212	Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu	
05	**128**		**Đầu tư ngắn hạn khác**	
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn	
		1288	Đầu tư ngắn hạn khác	

1	2	3	4	5
06	**129**		**Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn**	
07	**131**		**Phải thu của khách hàng**	Chi tiết theo đối tượng
08	**133**		**Thuế GTGT được khấu trừ**	
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ	
		1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
09	**136**		**Phải thu nội bộ**	
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	
		1368	Phải thu nội bộ khác	
10	**138**		**Phải thu khác**	
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý	
		1385	Phải thu về cổ phần hoá	
		1388	Phải thu khác	
11	**139**		**Dự phòng phải thu khó đòi**	
12	**141**		**Tạm ứng**	Chi tiết theo đối tượng
13	**142**		**Chi phí trả trước ngắn hạn**	
14	**144**		**Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn**	
15	**151**		**Hàng mua đang đi đường**	
16	**152**		**Nguyên liệu, vật liệu**	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
17	**153**		**Công cụ, dụng cụ**	
18	**154**		**Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang**	
19	**155**		**Thành phẩm**	
20	**156**		**Hàng hóa**	
		1561	Giá mua hàng hóa	
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa	
		1567	Hàng hóa bất động sản	
21	**157**		**Hàng gửi đi bán**	
22	**158**		**Hàng hoá kho bảo thuế**	Đơn vị có XNK được lập kho bảo thuế
23	**159**		**Dự phòng giảm giá hàng tồn kho**	

1	2	3	4	5
24	**161**		**Chi sự nghiệp**	
		1611	Chi sự nghiệp năm trước	
		1612	Chi sự nghiệp năm nay	
			LOẠI TK 2	
			TÀI SẢN DÀI HẠN	
25	**211**		**Tài sản cố định hữu hình**	
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc	
		2112	Máy móc, thiết bị	
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý	
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm	
		2118	TSCĐ khác	
26	**212**		**Tài sản cố định thuê tài chính**	
27	**213**		**Tài sản cố định vô hình**	
		2131	Quyền sử dụng đất	
		2132	Quyền phát hành	
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế	
		2134	Nhãn hiệu hàng hoá	
		2135	Phần mềm máy vi tính	
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền	
		2138	TSCĐ vô hình khác	
28	**214**		**Hao mòn tài sản cố định**	
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình	
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư	
29	**217**		**Bất động sản đầu tư**	
30	**221**		**Đầu tư vào công ty con**	
31	**222**		**Vốn góp liên doanh**	
32	**223**		**Đầu tư vào công ty liên kết**	
33	**228**		**Đầu tư dài hạn khác**	
		2281	Cổ phiếu	
		2282	Trái phiếu	

1	2	3	4	5
		2288	Đầu tư dài hạn khác	
34	**229**		**Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn**	
35	**241**		**Xây dựng cơ bản dở dang**	
		2411	Mua sắm TSCĐ	
		2412	Xây dựng cơ bản	
		2413	Sửa chữa lớn TSCĐ	
36	**242**		**Chi phí trả trước dài hạn**	
37	**243**		**Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**	
38	**244**		**Ký quỹ, ký cược dài hạn**	
			LOẠI TK 3	
			NỢ PHẢI TRẢ	
39	**311**		**Vay ngắn hạn**	
40	**315**		**Nợ dài hạn đến hạn trả**	
41	**331**		**Phải trả cho người bán**	Chi tiết theo đối tượng
42	**333**		**Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước**	
		3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp	
		33311	*Thuế GTGT đầu ra*	
		33312	*Thuế GTGT hàng nhập khẩu*	
		3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt	
		3333	Thuế xuất, nhập khẩu	
		3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp	
		3335	Thuế thu nhập cá nhân	
		3336	Thuế tài nguyên	
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3338	Các loại thuế khác	
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
43	**334**		**Phải trả người lao động**	
		3341	Phải trả công nhân viên	
		3348	Phải trả người lao động khác	
44	**335**		**Chi phí phải trả**	
45	**336**		**Phải trả nội bộ**	

1	2	3	4	5
46	**337**		**Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng**	DN xây lắp th.toán theo tiến độ KH
47	**338**		**Phải trả, phải nộp khác**	
		3381	Tài sản thừa chờ giải quyết	
		3382	Kinh phí công đoàn	
		3383	Bảo hiểm xã hội	
		3384	Bảo hiểm y tế	
		3385	Phải trả về cổ phần hoá	
		3386	Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
		3387	Doanh thu chưa thực hiện	
		3388	Phải trả, phải nộp khác	
48	**341**		**Vay dài hạn**	
49	**342**		**Nợ dài hạn**	
50	**343**		**Trái phiếu phát hành**	
		3431	Mệnh giá trái phiếu	
		3432	Chiết khấu trái phiếu	
		3433	Phụ trội trái phiếu	
51	**344**		**Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn**	
52	**347**		**Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**	
53	**351**		**Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm**	
54	**352**		**Dự phòng phải trả**	
			LOẠI TK 4 **VỐN CHỦ SỞ HỮU**	
55	**411**		**Nguồn vốn kinh doanh**	
		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	C.ty cổ phần
		4118	Vốn khác	
56	**412**		**Chênh lệch đánh giá lại tài sản**	
57	**413**		**Chênh lệch tỷ giá hối đoái**	
		4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính	
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XDCB	

1	2	3	4	5
58	**414**		**Quỹ đầu tư phát triển**	
59	**415**		**Quỹ dự phòng tài chính**	
60	**418**		**Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu**	
61	**419**		**Cổ phiếu quỹ**	C.ty cổ phần
62	**421**		**Lợi nhuận chưa phân phối**	
		4211	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước	
		4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm nay	
63	**431**		**Quỹ khen thưởng, phúc lợi**	
		4311	Quỹ khen thưởng	
		4312	Quỹ phúc lợi	
		4313	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ	
64	**441**		**Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản**	Áp dụng cho DNNN
65	**461**		**Nguồn kinh phí sự nghiệp**	Dùng cho các công ty, TCty có nguồn KP
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	
66	**466**		**Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ**	
			LOẠI TK 5	
			DOANH THU	
67	**511**		**Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**	
		5111	Doanh thu bán hàng hóa	
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
		5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá	
		5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư	
68	**512**		**Doanh thu bán hàng nội bộ**	Áp dụng khi có bán hàng nội bộ
		5121	Doanh thu bán hàng hóa	
		5122	Doanh thu bán các thành phẩm	
		5123	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
69	**515**		**Doanh thu hoạt động tài chính**	
70	**521**		**Chiết khấu thương mại**	

1	2	3	4	5
71	**531**		**Hàng bán bị trả lại**	
72	**532**		**Giảm giá hàng bán**	
			LOẠI TK 6 **CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH**	
73	**611**		**Mua hàng**	Áp dụng
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu	PPKKĐK
		6112	Mua hàng hóa	
74	**621**		**Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp**	
75	**622**		**Chi phí nhân công trực tiếp**	
76	**623**		**Chi phí sử dụng máy thi công**	Áp dụng cho
		6231	Chi phí nhân công	đơn vị xây lắp
		6232	Chi phí vật liệu	
		6233	Chi phí dụng cụ sản xuất	
		6234	Chi phí khấu hao máy thi công	
		6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6238	Chi phí bằng tiền khác	
77	**627**		**Chi phí sản xuất chung**	
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng	
		6272	Chi phí vật liệu	
		6273	Chi phí dụng cụ sản xuất	
		6274	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6278	Chi phí bằng tiền khác	
78	**631**		**Giá thành sản xuất**	PPKKĐK
79	**632**		**Giá vốn hàng bán**	
80	**635**		**Chi phí tài chính**	
81	**641**		**Chi phí bán hàng**	
		6411	Chi phí nhân viên	
		6412	Chi phí vật liệu, bao bì	
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng	
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6415	Chi phí bảo hành	
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6418	Chi phí bằng tiền khác	
82	**642**		**Chi phí quản lý doanh nghiệp**	

1	2	3	4	5
		6421	Chi phí nhân viên quản lý	
		6422	Chi phí vật liệu quản lý	
		6423	Chi phí đồ dùng văn phòng	
		6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6425	Thuế, phí và lệ phí	
		6426	Chi phí dự phòng	
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6428	Chi phí bằng tiền khác	
			LOẠI TK 7 **THU NHẬP KHÁC**	
83	**711**		**Thu nhập khác**	Chi tiết theo hoạt động
			LOẠI TK 8 **CHI PHÍ KHÁC**	
84	**811**		**Chi phí khác**	Chi tiết theo hoạt động
85	**821**		**Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp**	
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành	
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	
			LOẠI TK 9 **XÁC ĐỊNH KQKD**	
86	**911**		**Xác định kết quả kinh doanh**	
			LOẠI TK 0 **TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG**	
	001		**Tài sản thuê ngoài**	
	002		**Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công**	Chi tiết theo yêu cầu QL
	003		**Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược**	
	004		**Nợ khó đòi đã xử lý**	
	007		**Ngoại tệ các loại**	
	008		**Dự toán chi sự nghiệp, dự án**	

Phụ lục II
MẪU CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Đơn vị báo cáo:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số B 01 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại..... ngày... tháng... năm...(1)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm	số đầu năm
1	2	3	4	5
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN (100=110+120+130+140+150)	**100**			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	**110**			
1.Tiền	111	V.01		
2. Các khoản tương đương tiền	112			
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn	**120**	V.02		
1. Đầu tư ngắn hạn	121			
2. Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (*) (2)	129		(...)	(...)
III. Các khoản phải thu ngắn hạn	**130**			
1. Phải thu khách hàng	131			
2. Trả trước cho người bán	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133			
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Các khoản phải thu khác	135	V.03		
6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	139		(..)	(...)
IV. Hàng tồn kho	**140**			
1. Hàng tồn kho	141	V.04		
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		(...)	(...)

1	2	3	4	5
V. Tài sản ngắn hạn khác	**150**			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	154	V.05		
4. Tài sản ngắn hạn khác	158			
B. TÀI SẢN DÀI HẠN (200 = 210 + 220 + 240 + 250 + 260)	**200**			
I- Các khoản phải thu dài hạn	**210**			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211			
2. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	212			
3. Phải thu dài hạn nội bộ	213	V.06		
4. Phải thu dài hạn khác	218	V.07		
5. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)
II. Tài sản cố định	**220**			
1. Tài sản cố định hữu hình	221	V.08		
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224	V.09		
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	226		(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227	V.10		
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	229		(...)	(...)
4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230	V.11		
III. Bất động sản đầu tư	**240**	V.12		
- Nguyên giá	241			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	242		(...)	(...)
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	**250**			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252			

1	2	3	4	5
3. Đầu tư dài hạn khác	258	V.13		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (*)	259		(...)	(...)
V. Tài sản dài hạn khác	**260**			
1. Chi phí trả trước dài hạn	261	V.14		
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262	V.21		
3. Tài sản dài hạn khác	268			
Tổng cộng tài sản (270 = 100 + 200)	**270**			
NGUỒN VỐN				
A. NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 330)	**300**			
I. Nợ ngắn hạn	**310**			
1. Vay và nợ ngắn hạn	311	V.15		
2. Phải trả người bán	312			
3. Người mua trả tiền trước	313			
4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314	V.16		
5. Phải trả người lao động	315			
6. Chi phí phải trả	316	V.17		
7. Phải trả nội bộ	317			
8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	318			
9. Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	319	V.18		
10. Dự phòng phải trả ngắn hạn	320			
II. Nợ dài hạn	**330**			
1. Phải trả dài hạn người bán	331			
2. Phải trả dài hạn nội bộ	332	V.19		
3. Phải trả dài hạn khác	333			
4. Vay và nợ dài hạn	334	V.20		
5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	335	V.21		
6. Dự phòng trợ cấp mất việc làm	336			
7. Dự phòng phải trả dài hạn	337			

1	2	3	4	5
B. VỐN CHỦ SỞ HỮU (400 = 410 + 430)	**400**			
I. Vốn chủ sở hữu	**410**	V.22		
1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411			
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Vốn khác của chủ sở hữu	413			
4. Cổ phiếu quỹ (*)	414		(...)	(...)
5. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	415			
6. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	416			
7. Quỹ đầu tư phát triển	417			
8. Quỹ dự phòng tài chính	418			
9. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	419			
10. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	420			
11. Nguồn vốn đầu tư XDCB	421			
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác	**430**			
1. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	431			
2. Nguồn kinh phí	432	V.23		
3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCD	433			
Tổng cộng nguồn vốn (440 = 300 + 400)	**440**			

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

CHỈ TIÊU	Thuyết minh	Số cuối năm	Số đầu năm
1. Tài sản thuê ngoài			
2. Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công			
3. Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược			
4. Nợ khó đòi đã xử lý			
5. Ngoại tệ các loại			
6. Dự toán chi sự nghiệp dự án			

Lập tại..., ngày... tháng... năm...

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

Ghi chú:

(1) Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và "Mã số".

(2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

(3) Đối với doanh nghiệp có kỳ kế toán năm là năm dương lịch (X) thì "Số cuối năm" có thể ghi là "31.12.X"; "Số đầu năm" có thể ghi là "01.01.X".

Đơn vị báo cáo:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số B 02 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01: 02)	10			
4. Giá vốn hàng bán	11	VI.27		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26		
7. Chi phí tài chính	22	VI.28		
Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	24			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21: 22) - (24 + 25)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31: 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	VI.30		
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52	VI.30		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 – 51: 52)	60			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70			

Lập tại..., ngày... tháng... năm...

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

Ghi chú: *(*) Chỉ tiêu này chỉ áp dụng đối với công ty cổ phần.*

Đơn vị báo cáo:..... **Mẫu số B 03 - DN**

Địa chỉ:..... *(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)*

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp trực tiếp) (*)

Năm....

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền chi trả lãi vay	04			
5. Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	***20***			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3.Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			

1	2	3	4	5
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	***30***			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	***40***			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20 + 30 + 40)	**50**			
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	**60**			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50 + 60 + 61)	**70**	VII.34		

Lập tại....., ngày... tháng... năm...

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

Ghi chú: Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và "Mã số".

Đơn vị báo cáo:..... **Mẫu số B 03 - DN**

Địa chỉ:..... *(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)*

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp gián tiếp) (*)

Năm.....

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Lợi nhuận trước thuế	01			
2. Điều chỉnh cho các khoản				
- Khấu hao TSCĐ	02			
- Các khoản dự phòng	03			
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04			
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05			
- Chi phí lãi vay	06			
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08			
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09			
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10			
- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11			
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12			
- Tiền lãi vay đã trả	13			
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14			
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15			
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	16			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	**20**			

1	2	3	4	5
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	**30**			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5.Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	**40**			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20 + 30 + 40)	**50**			
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	**60**			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50 + 60 + 61)	**70**	31		

Lập tại....., ngày... tháng... năm...

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

Ghi chú (*): Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và "Mã số".

Đơn vị báo cáo:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số B 09 - DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Năm.....

I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

1. Hình thức sở hữu vốn

2. Lĩnh vực kinh doanh

3. Ngành nghề kinh doanh

4. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp trong năm tài chính có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

II. Kỳ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán

1. Kỳ kế toán năm (bắt đầu từ ngày..../..../.... kết thúc vào ngày..../..../...).

2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán.

III. Chuẩn mực và chế độ kế toán áp dụng

1. Chế độ kế toán áp dụng

2. Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán

3. Hình thức kế toán áp dụng

IV. Các chính sách kế toán áp dụng

1. Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền và các khoản tương đương tiền.

Phương pháp chuyển đổi các đồng tiền khác ra đồng tiền sử dụng trong kế toán.

2. Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho:

- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho;
- Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;
- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho;
- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

3. Nguyên tắc ghi nhận và khấu hao TSCĐ và bất động sản đầu tư:

- Nguyên tắc ghi nhận TSCĐ (hữu hình, vô hình, thuê tài chính);
- Phương pháp khấu hao TSCĐ (hữu hình, vô hình, thuê tài chính).

4. Nguyên tắc ghi nhận và khấu hao bất động sản đầu tư

- Nguyên tắc ghi nhận bất động sản đầu tư;

- Phương pháp khấu hao bất động sản đầu tư.

5. Nguyên tắc ghi nhận các khoản đầu tư tài chính:

- Các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát;

- Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn;

- Các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn khác;

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn.

6. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hóa các khoản chi phí đi vay:

- Nguyên tắc ghi nhận chi phí đi vay;

- Tỷ lệ vốn hóa được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ.

7. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hóa các khoản chi phí khác:

- Chi phí trả trước;

- Chi phí khác;

- Phương pháp phân bổ chi phí trả trước;

- Phương pháp và thời gian phân bổ lợi thế thương mại.

8. Nguyên tắc ghi nhận chi phí phải trả.

9. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả.

10. Nguyên tắc ghi nhận vốn chủ sở hữu:

- Nguyên tắc ghi nhận vốn đầu tư của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác của chủ sở hữu;

- Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch đánh giá lại tài sản;

- Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch tỷ giá;

- Nguyên tắc ghi nhận lợi nhuận chưa phân phối.

11. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:

- Doanh thu bán hàng;

- Doanh thu cung cấp dịch vụ;

- Doanh thu hoạt động tài chính;

- Doanh thu hợp đồng xây dựng.

12. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí tài chính.

13. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

14. Các nghiệp vụ dự phòng rủi ro hối đoái.

15. Các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác.

V. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán

(Đơn vị tính:.....)

01. Tiền	Cuối năm	Đầu năm
- Tiền mặt	...	...
- Tiền gửi ngân hàng	...	...
- Tiền đang chuyển	...	...
Cộng	**...**	**...**

02. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn:	Cuối năm	Đầu năm
- Chứng khoán đầu tư ngắn hạn	...	...
- Đầu tư ngắn hạn khác	...	...
- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn	...	...
Cộng	**...**	**...**

03. Các khoản phải thu ngắn hạn khác	Cuối năm	Đầu năm
- Phải thu về cổ phần hoá	...	...
- Phải thu về cổ tức và lợi nhuận được chia	...	...
- Phải thu người lao động	...	...
- Phải thu khác	...	...
Cộng	**...**	**...**

04. Hàng tồn kho	Cuối năm	Đầu năm
- Hàng mua đang đi đường	...	...
- Nguyên liệu, vật liệu	...	...
- Công cụ, dụng cụ	...	...
- Chi phí SX, KD dở dang	...	...
- Thành phẩm	...	...

- Hàng hóa	...	...
- Hàng gửi đi bán	...	...
- Hàng hoá kho bảo thuế	...	...
- Hàng hoá bất động sản	...	...
Cộng giá gốc hàng tồn kho	**...**	**...**

* Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản nợ phải trả:.....

* Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong năm:.....

* Các trường hợp hoặc sự kiện dẫn đến phải trích thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho:.....

05. Thuế và các khoản phải thu Nhà nước	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế thu nhập doanh nghiệp nộp thừa	. ..	. ..
- ...	. ..	. ..
- Các khoản khác phải thu Nhà nước:	. ..	. ..
Cộng	**. ..**	**. ..**

06. Phải thu dài hạn nội bộ		
- Cho vay dài hạn nội bộ	. ..	. ..
-...	. ..	. ..
- Phải thu dài hạn nội bộ khác	. ..	. ..
Cộng	**...**	**...**

07. Phải thu dài hạn khác	Cuối năm	Đầu năm
- Ký quỹ, ký cược dài hạn	. ..	. ..
- Các khoản tiền nhận uỷ thác	. ..	. ..
- Cho vay không có lãi	. ..	. ..
- Phải thu dài hạn khác	. ..	. ..
Cộng	**...**	**...**

08. Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	**Tổng cộng**
1	2.	3	4	5	6	7
Nguyên giá TSCĐ hữu hình						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Đầu tư XDCB hoàn thành						
- Tăng khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối năm của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản vay: .....

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng: .....

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý: .....

- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai: .....

- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình: .....

09. Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tài sản cố định vô hình	**Tổng cộng**
1	2	3	4	5	6	7	8
Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính							
Số dư đầu năm							
- Thuê tài chính trong năm							
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính							
- Tăng khác							
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm							
Giá trị hao mòn lũy kế							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm							
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính							
- Tăng khác							
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm							
Giá trị còn lại của TSCĐ thuê tài chính							
- Tại ngày đầu năm							
- Tại ngày cuối năm							

- Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm:.....

- *Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm:*.....
- *Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản:* .....

10. Tăng, giảm tài sản cố định vô hình:

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	**Tổng cộng**
1	2	3	4	5	6	7
Nguyên giá TSCĐ vô hình						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp						
- Tăng do hợp nhất kinh doanh						
- Tăng khác						
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Tăng khác						
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại của TSCĐ vô hình						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

** Thuyết minh số liệu và giải trình khác:*

- .....
- .....

11. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang:	Cuối năm	Đầu năm
- Tổng số chi phí XDCB dở dang:	...	...
Trong đó (những công trình lớn):		
+ Công trình.....	...	...
+ Công trình.....	...	...
+.....	...	...

12. Tăng, giảm bất động sản đầu tư:

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
1	2	3	4	5
Nguyên giá bất động sản đầu tư				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				
Giá trị hao mòn lũy kế				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				
Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				

** Thuyết minh số liệu và giải trình khác:*

- .....
- .....

13. Đầu tư dài hạn khác:	Cuối năm	Đầu năm
- Đầu tư cổ phiếu	...	...
- Đầu tư trái phiếu	...	...
- Đầu tư tín phiếu, kỳ phiếu	...	...
- Cho vay dài hạn	...	...
- Đầu tư dài hạn khác		
Cộng	**...**	**...**

14. Chi phí trả trước dài hạn	Cuối năm	Đầu năm
- Chi phí trả trước về thuê hoạt động TSCĐ	. ..	. ..
- Chi phí thành lập doanh nghiệp	. ..	. ..
- Chi phí nghiên cứu có giá trị lớn	. ..	. ..
- Chi phí cho giai đoạn triển khai không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình	. ..	. ..
-...		
Cộng	. ..	. ..

15. Vay và nợ ngắn hạn	Cuối năm	Đầu năm
- Vay ngắn hạn	. ..	. ..
- Nợ dài hạn đến hạn trả	. ..	. ..
Cộng	. ..	. ..

16. Thuế và các khoản phải nộp nhà nước	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế GTGT	. ..	. ..
- Thuế tiêu thụ đặc biệt	. ..	. ..
- Thuế xuất, nhập khẩu	. ..	. ..
- Thuế thu nhập doanh nghiệp	. ..	. ..
- Thuế thu nhập cá nhân	. ..	. ..
- Thuế tài nguyên	. ..	. ..
- Thuế nhà đất và tiền thuê đất	. ..	. ..
- Các loại thuế khác	. ..	. ..
- Các khoản phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	. ..	. ..
Cộng	...	...

17. Chi phí phải trả	Cuối năm	Đầu năm
- Trích trước chi phí tiền lương trong thời gian nghỉ phép	. ..	. ..
	. ..	. ..
- Chi phí sửa chữa lớn TSCĐ	. ..	. ..
- Chi phí trong thời gian ngừng kinh doanh		
- ...		
Cộng	...	...

18. Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	Cuối năm	Đầu năm
- Tài sản thừa chờ giải quyết	. ..	. ..
- Kinh phí công đoàn	. ..	. ..
- Bảo hiểm xã hội	. ..	. ..
- Bảo hiểm y tế	. ..	. ..
- Phải trả về cổ phần hoá	. ..	. ..

- Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn		
- Doanh thu chưa thực hiện	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác	...	...
Cộng	...	...
	...	...

19. Phải trả dài hạn nội bộ	Cuối năm	Đầu năm
- Vay dài hạn nội bộ	...	...
-...		
- Phải trả dài hạn nội bộ khác	...	...
Cộng	...	...

20. Vay và nợ dài hạn	Cuối năm	Đầu năm
a) Vay dài hạn		
- Vay ngân hàng	...	...
- Vay đối tượng khác	...	...
- Trái phiếu phát hành	...	...
b) Nợ dài hạn		
- Thuê tài chính	...	...
- Nợ dài hạn khác	...	...
Cộng	...	...

c) Các khoản nợ thuê tài chính

Thời hạn	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Từ 1 năm trở xuống						
Trên 1 năm đến 5 năm						
Trên 5 năm						

21. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả

a) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:

	Cuối năm	Đầu năm
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	...	...

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản ưu đãi tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Khoản hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã được ghi nhận từ các năm trước	...	...
Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	**...**	**...**

b) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế	...	...
- Khoản hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã được ghi nhận từ các năm trước	...	...
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...

22. Vốn chủ sở hữu

a) Bảng đối chiếu biến động của vốn chủ sở hữu

Chỉ tiêu	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Vốn khác của chủ sở hữu	Cổ phiếu quỹ	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá hối đoái	...	Nguồn vốn đầu tư XDCB	Cộng
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Số dư đầu năm trước									
- Tăng vốn trong năm trước									
- Lãi trong năm trước									
- Tăng khác									
- Giảm vốn trong năm trước									
- Lỗ trong năm trước									
- Giảm khác									
Số dư cuối năm trước. Số dư đầu năm nay									
- Tăng vốn trong năm nay									
- Lãi trong năm nay									

A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
- Tăng khác - Giảm vốn trong năm nay - Lỗ trong năm nay - Giảm khác									
Số dư cuối năm nay									

b) Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu	Cuối năm	Đầu năm
- Vốn góp của Nhà nước	...	...
- Vốn góp của các đối tượng khác	...	...
-...		
Cộng	**...**	**...**

* Giá trị trái phiếu đã chuyển thành cổ phiếu trong năm

* Số lượng cổ phiếu quỹ:.....

c) Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, chia lợi nhuận	Năm nay	Năm trước
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	...	...
+ Vốn góp đầu năm	...	...
+ Vốn góp tăng trong năm	...	...
+ Vốn góp giảm trong năm	...	...
+ Vốn góp cuối năm	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia	...	...

d) Cổ tức

- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:

+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu phổ thông:.....

+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:.....

- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:.....

đ) Cổ phiếu	Cuối năm	Đầu năm
- Số lượng cổ phiếu đăng ký phát hành	...	...
- Số lượng cổ phiếu đã bán ra công chúng	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...

+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...
- Số lượng cổ phiếu được mua lại	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi	...	...

* Mệnh giá cổ phiếu đang lưu hành:.....

e) Các quỹ của doanh nghiệp:

- Quỹ đầu tư phát triển
- Quỹ dự phòng tài chính
- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

* Mục đích trích lập và sử dụng các quỹ của doanh nghiệp

g) Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào Vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán cụ thể.

-

-

23. Nguồn kinh phí	Năm nay	Năm trước
- Nguồn kinh phí được cấp trong năm	...	...
- Chi sự nghiệp	(...)	(...)
- Nguồn kinh phí còn lại cuối năm	...	...

24. Tài sản thuê ngoài	Cuối năm	Đầu năm
(1) Giá trị tài sản thuê ngoài		
- TSCĐ thuê ngoài	...	...
- Tài sản khác thuê ngoài	...	...
(2) Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai của hợp đồng thuê hoạt động tài sản không hủy ngang theo các thời hạn		
- Từ 1 năm trở xuống	...	...
- Trên 1 năm đến 5 năm	...	...
- Trên 5 năm	...	...

VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

(Đơn vị tính:..... .....)

	Năm nay	Năm trước
25. Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Mã số 01)	...	...
Trong đó:		
- Doanh thu bán hàng	...	...
- Doanh thu cung cấp dịch vụ	...	...
- Doanh thu hợp đồng xây dựng (đối với doanh nghiệp có hoạt động xây lắp):		
+ Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ	...	...
+ Tổng doanh thu luỹ kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập báo cáo tài chính	...	...
26. Các khoản giảm trừ doanh thu (Mã số 02)	...	...
Trong đó:		
- Chiết khấu thương mại	...	...
- Giảm giá hàng bán	...	...
- Hàng bán bị trả lại	...	...
- Thuế GTGT phải nộp (phương pháp trực tiếp)	...	...
- Thuế tiêu thụ đặc biệt	...	...
- Thuế xuất khẩu	...	...
27. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (Mã số 10)		
Trong đó:		
- Doanh thu thuần trao đổi sản phẩm, hàng hóa	...	...
- Doanh thu thuần trao đổi dịch vụ	...	...

28. Giá vốn hàng bán (Mã số 11)	Năm nay	Năm trước
- Giá vốn của hàng hóa đã bán	...	...
- Giá vốn của thành phẩm đã bán	...	...

- Giá vốn của dịch vụ đã cung cấp	...	...
- Giá trị còn lại, chi phí nhượng bán, thanh lý của	...	...
BĐS đầu tư đã bán	...	...
- Chi phí kinh doanh Bất động sản đầu tư	...	...
- Hao hụt, mất mát hàng tồn kho	(...)	(...)
- Các khoản chi phí vượt mức bình thường	...	...
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	...	...
Cộng	**...**	**...**

29. Doanh thu hoạt động tài chính (Mã số 21)	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi đầu tư trái phiếu, kỳ phiếu, tín phiếu	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia	...	...
- Lãi bán ngoại tệ	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá đã thực hiện	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện	...	...
- Lãi bán hàng trả chậm	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác	...	...
Cộng	**...**	**...**

30. Chi phí tài chính (Mã số 22)	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền vay	...	...
- Chiết khấu thanh toán, lãi bán hàng trả chậm	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn	...	...
- Lỗ bán ngoại tệ	...	...
- Lỗ chênh lệch tỷ giá đã thực hiện	...	...
- Lỗ chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện	...	...
- Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn	...	...
- Chi phí tài chính khác	...	...
Cộng	**...**	**...**

31. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (Mã số 51)	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập chịu thuế năm hiện hành	...	...
- Điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành năm nay	...	...
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành	...	...

32. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (Mã số 52)	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế	...	...
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả	(...)	(...)
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	...	...

33. Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố	Năm nay	Năm trước
- Chi phí nguyên liệu, vật liệu	...	...
- Chi phí nhân công	...	...
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	...	...
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	...	...
- Chi phí khác bằng tiền	...	...
Cộng	**...**	**...**

VII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

(Đơn vị tính:.....)

34. Các giao dịch không bằng tiền ảnh hưởng đến báo cáo lưu chuyển tiền tệ và các khoản tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng

	Năm nay	Năm trước
a) Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính:		
- Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu:	...	...
- Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu:	...	...
b) Mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác trong kỳ báo cáo		
- Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;	...	...
- Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;	...	...
- Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;	...	...
- Phần giá trị tài sản (Tổng hợp theo từng loại tài sản) và nợ phải trả không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ.	...	...
c) Trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.		

VIII. Những thông tin khác

1. Những khoản nợ tiềm tàng, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác:

.....

2. Những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm: .....

.....

3. Thông tin về các bên liên quan:.....

4. Trình bày tài sản, doanh thu, kết quả kinh doanh theo bộ phận (theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 28 "Báo cáo bộ phận"(2): .....

5. Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin trong báo cáo tài chính của các niên độ kế toán trước): .....

6. Thông tin về hoạt động liên tục: .....

7. Những thông tin khác (3).....

Lập tại....., ngày... tháng... năm...

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

Ghi chú:

(1) Những chỉ tiêu không có thông tin, số liệu thì không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu.

(2) Chỉ áp dụng cho công ty niêm yết.

(3) Doanh nghiệp được trình bày thêm các thông tin khác xét thấy cần thiết cho người sử dụng báo cáo tài chính.

GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

Chịu trách nhiệm xuất bản:
TS. PHẠM NGỌC QUYẾT

Chịu trách nhiệm nội dung:
PGS. TS. NGHIÊM VĂN LỢI

Biên tập và sửa bản in:
BAN BIÊN TẬP NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

Trình bày bìa:
QUANG HUY

In 2000 bản khổ 17 x 24cm tại Xí nghiệp in Trung tâm
Thông tin Thương mại Việt Nam. - 46 Ngô Quyền - HN
Giấy phép xuất bản số 69 - 2007/CXB/339 - 01/TC
In xong và nộp lưu chiểu quý 2 năm 2007.

GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

GIÁ: 60.000