

HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG



BÀI GIẢNG

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH 2

Biên soạn:

Th.S Nguyễn Thị Chinh Lam

HÀ NỘI – 2013

LỜI NÓI ĐẦU

Đào tạo ngành kế toán đang trở thành một trong những hướng đào tạo chủ yếu của nhiều trường đại học, cao đẳng trong cả nước. Do vậy hệ thống bài giảng học liệu cho các môn học của ngành cũng đa dạng phong phú, đặc biệt với môn học Kế toán tài chính - môn học nền tảng của ngành, hiện nay trên thị trường có nhiều bài giảng, học liệu khác nhau. Với mong muốn xây dựng hệ thống bài giảng dành riêng cho giảng viên và sinh viên của Học viện Công nghệ Bưu chính viễn thông tác giả đã thực hiện biên soạn bài giảng “Kế toán tài chính 2”.

Bài giảng được thực hiện biên soạn trên tinh thần tiếp thu nội dung mới nhất những quy định, chuẩn mực, quy tắc điều chỉnh trong lĩnh vực kế toán và kế thừa phát huy những điểm mạnh trong bài giảng của những trường đại học danh tiếng đồng thời dựa trên những kinh nghiệm thực tế giảng dạy của tác giả. Với mong muốn xây dựng và cung cấp những kiến thức về các phân hành kế toán: tài sản cố định và đầu tư dài hạn; chi phí sản xuất và tính giá thành; bán hàng và xác định kết quả kinh doanh, bài giảng đã hệ thống những vấn đề lý luận, những quy định, hướng dẫn cụ thể cách theo dõi phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Để bài giảng thực sự trở thành tài liệu hữu ích phục vụ cho hoạt động giảng dạy và học tập, nhóm tác giả mong muốn nhận được những góp ý với tinh thần xây dựng, chia sẻ chân thành từ phía độc giả.

Xin chân thành cảm ơn!

Hà nội 10/ 12/ 2014

CHỦ BIÊN

NGUYỄN THỊ CHINH LAM

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Giáo trình kế toán tài chính; 2010; GS.TS. NGND Ngô Thế Chi, TS Trương Thị Thủy; NXB Tài chính
2. Giáo trình kế toán trong các doanh nghiệp; 2012; GS.TS Đặng Thị Loan; NXB Kinh tế quốc dân
3. Thực hành Kế toán tài chính doanh nghiệp; 2009; TS Trương Thị Thủy; NXB Tài chính
4. Chế độ kế toán doanh nghiệp; 2013; Bộ Tài chính; NXB Tài chính
5. Kế toán tài chính Phần 1,2,3; 2010; TS. Phan Đức Dũng; NXB Thống kê
6. Những quy định về chế độ kế toán Việt Nam hiện hành

MỤC LỤC

CHƯƠNG 5: KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN	1
5.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN.....	1
5.1.1. Tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn.....	1
5.1.2 Yêu cầu quản lý và nhiệm vụ kế toán TSCĐ và đầu tư dài hạn	3
5.2 PHÂN LOẠI VÀ ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH	4
5.2.1. Phân loại, đánh giá lại tài sản cố định.....	4
5.2.2. Đánh giá tài sản cố định	7
5.3 KẾ TOÁN CHI TIẾT TÀI SẢN CỐ ĐỊNH.....	14
5.3.1. Xác định đối tượng ghi nhận tài sản cố định	14
5.3.2 Nội dung kế toán chi tiết TSCĐ.....	14
5.4 KẾ TOÁN TỔNG HỢP TĂNG TSCĐ HỮU HÌNH VÀ VÔ HÌNH	16
5.4.1. Tăng TSCĐ do mua sắm trong nước.....	18
5.4.2. Tăng TSCĐ do nhập khẩu	18
5.4.3. Tăng TSCĐ do mua theo phương thức trả chậm, trả góp.....	19
5.4.4. Tăng TSCĐ do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành	21
5.4.5. Tăng TSCĐ do tự chế	21
5.5. KẾ TOÁN TỔNG HỢP GIẢM TSCĐ HỮU HÌNH VÀ VÔ HÌNH	25
5.5.1 Kế toán thanh lý TSCĐ hữu hình, vô hình.....	25
5.5.2 Kế toán nhượng bán TSCĐ hữu hình, vô hình.....	27
5.5.3. Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính	28
5.5.4 Kế toán góp vốn bằng TSCĐ thành lập cơ sở liên doanh đồng kiểm soát.....	30
5.5.5 Kế toán giảm TSCĐ do góp vốn vào công ty liên kết.....	31
5.5.6. Kế toán chuyển bất động sản chủ sở hữu thành bất động sản đầu tư	31
5.5.7 Kế toán chuyển TSCĐ thành công cụ, dụng cụ	31
5.6 KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH.....	32
5.6.1 Hao mòn và khấu hao tài sản cố định	32
5.6.2. Tính khấu hao TSCĐ	33
5.6.3 Kế toán khấu hao và hao mòn TSCĐ	37
5.7 KẾ TOÁN SỬA CHỮA TSCĐ	40
5.7.1 Kế toán sửa chữa thường xuyên TSCĐ	41
5.7.2. Kế toán sửa chữa lớn TSCĐ	43
5.8. KẾ TOÁN CÁC NGHIỆP VỤ KHÁC VỀ TSCĐ	45
5.8.1. Kế toán thuê TSCĐ	45
5.8.2. Kế toán nghiệp vụ kiểm kê, đánh giá lại TSCĐ	57
5.9 KẾ TOÁN ĐẦU TƯ, XÂY DỰNG CƠ BẢN TRONG DOANH NGHIỆP	60
5.9.1 Các hình thức đầu tư xây dựng cơ bản.....	60
5.9.2 Nội dung kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong doanh nghiệp.....	61
5.10 KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ DÀI HẠN	78
5.10.1. Kế toán bất động sản đầu tư.....	79
5.10.2 Kế toán khoản đầu tư vào công ty con	93
5.10.3 Kế toán góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.....	97
5.10.4. Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết	108

5.10.5 Kế toán đầu tư dài hạn khác.....	114
5.10.6 Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.....	120
5.11. KẾ TOÁN TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÀN LẠI VÀ KẾ TOÁN KHOẢN KÝ QUỸ, KÝ CƯỚC DÀI HẠN	122
5.11.1 Kế toán khoản thuế thu nhập hoàn lại.....	122
5.11.2 Kế toán khoản ký quỹ, ký cược dài hạn	125
CHƯƠNG 6: KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM.....	129
6.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	129
6.1.1. Khái niệm, bản chất chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.....	129
6.1.2.Nhiệm vụ của kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm	132
6.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM ...	133
6.2.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh	133
6.2.2. Phân loại giá thành sản phẩm	136
6.3. PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM.....	138
6.3.1. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành.....	138
6.3.2. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất	140
6.3.3. Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên	141
6.3.4. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm	150
6.3.5. Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp kiểm kê định kỳ	154
6.4. KẾ TOÁN TỔNG HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH THEO YẾU TỐ.....	158
CHƯƠNG 7: KẾ TOÁN BÁN HÀNG VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH.....	162
7.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN BÁN HÀNG VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH.....	162
7.2. KẾ TOÁN THÀNH PHẨM, HÀNG HÓA.....	163
7.2.1. Khái niệm thành phẩm, hàng hoá.....	163
7.2.2. Đánh giá thành phẩm-hàng hoá.....	163
7.2.3. Kế toán chi tiết thành phẩm	165
7.2.4. Kế toán tổng hợp nhập kho thành phẩm, hàng hoá	166
7.2.5. Kế toán giá vốn hàng bán.....	170
7.3. KẾ TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU BÁN HÀNG	178
7.3.1. Kế toán doanh thu bán hàng	178
7.3.2. Kế toán các khoản giảm trừ doanh thu	195
7.4. KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP.....	206
7.4.1. Kế toán chi phí bán hàng	206
7.4.2. Kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp	212
7.5. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ DOANH THU HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH.....	218
7.5.1. Nội dung chi phí và doanh thu hoạt động tài chính	218
7.5.2. Tài khoản kế toán sử dụng.....	219
7.6. KẾ TOÁN CÁC KHOẢN CHI PHÍ VÀ THU NHẬP KHÁC	224
7.6.1. Nội dung các khoản chi phí, thu nhập khác	224
7.6.2. Tài khoản kế toán sử dụng.....	225
7.6.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu.....	226
7.7. KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH VÀ PHÂN PHỐI KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH	232

Mục lục

7.7.1. Kết quả hoạt động kinh doanh và phân phối kết quả hoạt động kinh doanh	232
7.7.2. Tài khoản kế toán sử dụng	233
7.7.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu	241

PDF

CHƯƠNG 5: KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN

5.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN

5.1.1. Tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp cần thiết phải có đầy đủ các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất bao gồm: Tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Tài sản cố định là một bộ phận chủ yếu của tư liệu lao động đóng vai trò quan trọng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Tài sản cố định (TSCĐ) trong các doanh nghiệp là những tư liệu lao động chủ yếu và các tài sản khác có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và giá trị của nó được chuyển dịch dần dần, từng phần vào giá trị sản phẩm, dịch vụ được sản xuất ra trong các chu kỳ sản xuất.

TSCĐ là các tư liệu lao động chủ yếu như nhà xưởng, máy móc, thiết bị, dụng cụ quản lý. Đây là những TSCĐ có hình thái hiện vật cụ thể, đa dạng về kiểu dáng, phong phú về chủng loại người ta có thể định dạng, mô tả chúng theo các chỉ tiêu cụ thể như chất liệu, kích thước, màu sắc. Ngoài ra, còn có những tài sản không có hình thái hiện vật nhưng cũng tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh như quyền sử dụng đất, bằng phát minh sáng chế... Song không phải mọi tư liệu lao động đều là TSCĐ mà chỉ có những tài sản thỏa mãn các điều kiện của quy định chuẩn mực kế toán và chế độ tài chính - kế toán của Nhà nước quy định cụ thể phù hợp trong từng thời kỳ.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (Số 03 - TSCĐ hữu hình) quy định:

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 sản xuất kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ.

TSCĐ hữu hình tham gia toàn bộ vào nhiều chu kỳ kinh doanh vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu cho đến khi hư hỏng hoàn toàn; về giá trị bị giảm dần và được dịch chuyển dần vào giá trị sản phẩm mới mà TSCĐ tham gia sản xuất.

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả 4 tiêu chuẩn ghi nhận sau:

- a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó.
- b) Nguyên giá TSCĐ phải được xác định một cách đáng tin cậy.
- c) Thời gian sử dụng ước tính trên một năm.

d) Có đủ tiêu chuẩn định giá theo quy định hiện hành.

Tiêu chuẩn định giá TSCĐ luôn thay đổi tùy thuộc yêu cầu quản lý của mỗi quốc gia trong thời kỳ nhất định; tiêu chuẩn thời gian hầu như không thay đổi.

Tài sản cố định ở Việt Nam đã có rất nhiều lần thay đổi về giá trị. Theo thông tư 45/2003/TT-BTC ngày 25 tháng 04 năm 2013 của Bộ Tài chính quy định TSCĐ phải có 2 điều kiện:

- Giá trị từ 30.000.000 đồng (Ba mươi triệu đồng) trở lên
- Thời gian sử dụng 1 năm trở lên.

Ngoài các tư liệu lao động ở doanh nghiệp có các tài sản khác có hình thái hiện vật không là tư liệu lao động nhưng thỏa mãn các điều kiện quy định của TSCĐ như các tài sản phục cho an ninh, quốc phòng, bảo tàng, công trình giao thông...

Các tài sản không có hình thái hiện vật như chi phí sử dụng đất, bản quyền, bằng phát minh sáng chế... doanh nghiệp đầu tư mua sắm sử dụng lâu dài cho hoạt động kinh doanh gọi là TSCĐ vô hình.

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 04- TSCĐ vô hình đã quy định.

Tài sản cố định vô hình là những tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ.

TSCĐ vô hình không có hình thái vật chất cụ thể mà chỉ thể hiện một lượng giá trị đã đầu tư. Do đó, TSCĐ vô hình rất khó nhận biết một cách riêng biệt nên khi xem xét một nguồn lực vô hình có thỏa mãn định nghĩa trên hay không thì phải xét đến các khía cạnh sau:

Tính có thể xác định được: Tức là TSCĐ vô hình phải có thể xác định được một cách riêng biệt để có thể đem cho thuê, đem bán một cách độc lập.

Khả năng kiểm soát: Tức là doanh nghiệp phải có khả năng kiểm soát tài sản, kiểm soát lợi ích thu được, gánh chịu rủi ro liên quan đến tài sản và có khả năng ngăn chặn sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với tài sản.

Lợi ích kinh tế tương lai: Doanh nghiệp có thể thu được các lợi ích kinh tế tương lai từ TSCĐ vô hình dưới nhiều hình thức khác nhau.

Tiêu chuẩn giá trị và thời gian sử dụng của TSCĐ vô hình cũng được quy định tương tự như TSCĐ hữu hình.

Để nâng cao hiệu quả kinh doanh các doanh nghiệp luôn chú trọng sử dụng hợp lý nhất các cơ sở vật chất kỹ thuật hiện đại và không ngừng cải tiến, đổi mới công nghệ, thiết bị và vật liệu trong sản xuất kinh doanh bằng các dự án đầu tư xây dựng cơ bản.

Đầu tư xây dựng cơ bản là việc đầu tư nhằm tạo ra TSCĐ của doanh nghiệp đòi hỏi doanh nghiệp phải sử dụng một khoản vốn lớn để thực hiện đầu tư thông qua việc xây dựng mua sắm.

Ngoài ra, doanh nghiệp còn có các hoạt động đầu tư khác như góp vốn liên doanh, liên kết, đầu tư chứng khoán, đầu tư kinh doanh bất động sản.

Đầu tư liên doanh và việc doanh nghiệp góp tiền vốn, tài sản của mình vào đơn vị kinh doanh khác (ở ngoài doanh nghiệp) nhằm thu hút lợi nhuận từ hoạt động đó.

Đầu tư liên kết là việc doanh nghiệp đầu tư vốn vào công ty khác dưới hình thức liên kết kinh doanh. Công ty liên kết là công ty trong đó nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể nhưng không phải là công ty con hoặc công ty liên doanh của nhà đầu tư (vốn góp của đầu tư trong công ty liên kết chiếm từ 20% đến dưới 50 %) ảnh hưởng đáng kể là quyền tham gia của nhà đầu tư vào việc đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của bên nhận đầu tư nhưng không kiểm soát cách chính sách đó.

Đầu tư dài hạn khác là các khoản đầu tư ra bên ngoài doanh nghiệp bao gồm: Các khoản phải đầu tư vốn vào đơn vị khác mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết như: Đầu tư trái phiếu, cho vay vốn, các khoản đầu tư dài hạn khác mà thời hạn nắm giữ, thu hồi, thanh toán trên một năm.

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 hóa, dịch vụ quản lý... hoặc bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường.

5.1.2 Yêu cầu quản lý và nhiệm vụ kế toán TSCĐ và đầu tư dài hạn

Yêu cầu chung quản lý tài sản cố định ở các doanh nghiệp cần phản ánh kịp thời số hiện có, tình hình biến động của từng thứ loại, nhóm TSCĐ trong toàn doanh nghiệp cũng như trong từng đơn vị sử dụng; đảm bảo an toàn về hiện vật, khai thác sử dụng; đảm bảo an toàn về hiện vật, khai thác sử dụng, đảm bảo khai thác hết công suất có hiệu

quả. Quản lý TSCĐ theo những nguyên tắc nhất định. Theo thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/04/2013 quy định một số nguyên tắc cơ bản sau:

1. Mọi TSCĐ trong doanh nghiệp phải có bộ hồ sơ riêng (gồm biên bản giao nhận TSCĐ, hợp đồng, hoá đơn mua TSCĐ và các chứng từ, giấy tờ khác có liên quan). Mỗi TSCĐ phải được phân loại, đánh số và có thẻ riêng, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi TSCĐ và được phản ánh trong sổ theo dõi TSCĐ.
2. Mỗi TSCĐ phải được quản lý theo nguyên giá, số hao mòn lũy kế và giá trị còn lại trên sổ sách kế toán:

$$\begin{array}{lcl} \text{Giá trị còn lại trên sổ} & = & \text{Nguyên giá của tài} \\ \text{kế toán của TSCĐ} & & \text{sản cố định} \quad - \quad \text{Số hao mòn lũy kế của TSCĐ} \end{array}$$

3. Đối với những TSCĐ không cần dùng, chờ thanh lý nhưng chưa hết khấu hao, doanh nghiệp phải thực hiện quản lý, theo dõi, bảo quản theo quy định hiện hành và trích khấu hao theo quy định tại Thông tư này.
4. Doanh nghiệp phải thực hiện việc quản lý đối với những tài sản cố định đã khấu hao hết nhưng vẫn tham gia vào hoạt động kinh doanh như những TSCĐ thông thường.

Để đáp ứng yêu cầu quản lý TSCĐ trong doanh nghiệp kế toán là một công cụ quản lý kinh tế có hiệu quả cần thực hiện các nhiệm vụ:

- Tổ chức ghi chép, phản ánh, tổng hợp số liệu chính xác, đầy đủ, kịp thời về số lượng, hiện trạng và giá trị TSCĐ hiện có, tình hình tăng, giảm và di chuyển TSCĐ trong nội bộ doanh nghiệp nhằm giám sát chặt chẽ việc mua sắm, đầu tư, bảo quản và sử dụng TSCĐ.

- Phản ánh kịp thời giá trị hao mòn của TSCĐ trong quá trình sử dụng, tính toán phản ánh chính xác số khấu hao vào chi phí kinh doanh trong kỳ của đơn vị có liên quan.

- Tham gia lập kế hoạch sửa chữa và dự toán chi phí sửa chữa TSCĐ.

- Tham gia các công tác kiểm kê, kiểm tra định kỳ hay bất thường, đánh giá lại TSCĐ trong các trường hợp cần thiết. Tổ chức phân tích tình hình bảo quản và sử dụng TSCĐ ở doanh nghiệp.

5.2 PHÂN LOẠI VÀ ĐÁNH GIÁ LẠI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

5.2.1. Phân loại, đánh giá lại tài sản cố định

Tài sản cố định trong doanh nghiệp có công dụng khác nhau trong hoạt động kinh doanh, để quản lý tốt cần phải phân loại tài sản cố định. Phân loại TSCĐ là việc sắp xếp các TSCĐ trong doanh nghiệp thành các loại, các nhóm TSCĐ có cùng tính chất, đặc

điểm theo những tiêu thức nhất định. Trong doanh nghiệp, thường phân loại tài sản cố định theo một số tiêu thức sau:

5.2.1.1 Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện

Theo cách phân loại này căn cứ vào hình thái vật chất cụ thể do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ. Loại này có thể phân chia theo nhóm căn cứ vào đặc trưng kỹ thuật của chúng gồm:

- Nhà cửa, vật kiến trúc: Gồm nhà làm việc, nhà xưởng, nhà ở, nhà kho, cửa hàng, chuồng trại, sân chơi, bể chứa, cầu đường...
- Máy móc thiết bị: Gồm máy móc thiết bị động lực, máy móc thiết bị công tác dùng trong SXD.
- Phương tiện vận tải truyền dẫn: Ô tô, máy kéo, tàu thuyền, ca nô,... dùng ; trong vận chuyển, hệ thống dẫn nước, hệ thống dẫn hơi, hệ thống dẫn khí nện, hệ thống dây dẫn điện, hệ thống truyền thanh...
- Thiết bị dụng cụ quản lý: Gồm các thiết bị sử dụng trong quản lý kinh doanh, quản lý hành chính, dụng cụ đo lường, thí nghiệm.
- Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm trong các doanh nghiệp nông nghiệp.
- TSCĐ hữu hình khác: Bao gồm các TSCĐ chưa được xếp vào các nhóm TSCĐ trên.

TSCĐ vô hình là những TSCĐ không có hình thái vật chất cụ thể, doanh nghiệp nắm giữ sử dụng cho sản xuất kinh doanh phù hợp tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ. Bao gồm một số loại sau:

- Quyền sử dụng đất: Là toàn bộ chi phí thực tế đã chi ra có liên quan tới sử dụng đất. Tiền chi ra để có quyền sử dụng đất, chi phí đền bù, san lấp mặt bằng, giải phóng mặt bằng...
- Nhãn hiệu hàng hóa: Chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để có được quyền sử dụng một loại nhãn hiệu, thương hiệu nào đó.
- Bản quyền, bằng phát minh, sáng chế: Giá trị bằng phát minh, sáng chế là các chi phí doanh nghiệp phải trả cho các công trình nghiên cứu, sản xuất, được Nhà nước cấp bằng.

- Phần mềm máy vi tính: Giá trị của phần mềm máy vi tính do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua hoặc tự xây dựng, thiết kế.

- Giấy phép và giấy nhượng quyền: Chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để có được các loại giấy phép, giấy phép nhượng quyền để doanh nghiệp có thể thực hiện được các nghiệp vụ nhất định.

- Quyền phát hành: Chi phí mà doanh nghiệp có thể bỏ ra để có quyền phát hành các loại sách báo, tạp chí, ấn phẩm văn hóa nghệ thuật khác.

Cách phân loại TSCĐ này giúp doanh nghiệp có biện pháp quản lý phù hợp, tổ chức hạch toán chi tiết, hợp lý và lựa chọn phương pháp, cách thức khấu hao thích hợp đặc điểm kỹ thuật từng nhóm TSCĐ.

5.2.1.2 Phân loại tài sản cố định theo quyền sở hữu

Căn cứ quyền sở hữu tài sản cố định của doanh nghiệp chia thành hai loại: TSCĐ tự có và TSCĐ thuê ngoài.

TSCĐ tự có là các TSCĐ được xây dựng, mua sắm và hình thành từ nguồn vốn ngân sách cấp, cấp trên cấp, nguồn vốn vay, nguồn vốn liên doanh, các quỹ của doanh nghiệp và các TSCĐ được biếu tặng. Đây là những TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp.

TSCĐ thuê ngoài là những TSCĐ đi thuê để sử dụng trong thời gian nhất định theo hợp đồng thuê tài sản.

Thuê tài sản là sự thỏa thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một hoặc nhiều lần. Tùy theo hợp đồng thuê mà TSCĐ chia thành TSCĐ thuê tài chính và TSCĐ thuê hoạt động

Thuê 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 cho thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

TSCĐ thuê tài chính doanh nghiệp có quyền kiểm soát và sử dụng lâu dài theo các điều khoản của hợp đồng thuê. Một hợp đồng thuê tài chính phải thỏa mãn một trong năm điều kiện sau:

a. Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết hạn thuê (tức mua lại tài sản).

b. 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 và cuối thời hạn thuê.

c. Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.

d. Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê.

e. Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê mới có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi sửa chữa nào.

TSCĐ thuê hoạt động: Là TSCĐ không thỏa mãn bất cứ điều kiện nào của hợp đồng thuê tài chính. Bên thuê chỉ được quản lý và sử dụng tài sản trong thời hạn quy định trong hợp đồng và phải hoàn trả khi hết hạn thuê.

Ngoài ra, doanh nghiệp còn có thể phân loại TSCĐ theo nguồn vốn hình thành, phân loại theo nơi sử dụng.

Cách phân loại TSCĐ này giúp doanh nghiệp có biện pháp quản lý phù hợp, tổ chức hạch toán chi tiết, hợp lý và lựa chọn phương pháp, cách thức khấu hao thích hợp với những đặc điểm kỹ thuật của từng nhóm TSCĐ.

5.2.2. Đánh giá tài sản cố định

Đánh giá tài sản cố định là việc vận dụng phương pháp tính giá để 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 việc đánh giá TSCĐ xác định ở các thời điểm tương ứng với quá trình hình thành và sử dụng của từng TSCĐ. Do đó kế toán phải xác định giá trị ban đầu khi tăng TSCĐ và xác định giá trị trong quá trình sử dụng TSCĐ.

5.2.2.1. Xác định giá trị ban đầu của TSCĐ

Giá trị ban đầu của TSCĐ ghi trong sổ kế toán còn gọi là nguyên giá TSCĐ

- Nguyên giá TSCĐ là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ đó và đưa nó vào vị trí sẵn sàng sử dụng.

- Nguyên giá TSCĐ được xác định cho từng đối tượng khi TSCĐ là từng đơn vị tài sản có kết cấu độc lập hoặc là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản liên kết với nhau để thực hiện một hay một số chức năng nhất định.

TSCĐ của các doanh nghiệp bao gồm nhiều loại, được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau. Với mỗi nguồn hình thành, các yếu tố cấu thành cũng như đặc điểm cấu thành nguyên giá của TSCĐ không giống nhau. Tuy nhiên các doanh nghiệp có thể xác định nguyên giá TSCĐ trong một số trường hợp phổ biến sau đây:

a. Nguyên giá TSCĐ hữu hình (TSCĐHH)

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm (kể cả mua mới và cũ): là giá mua thực tế phải trả cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản cố định vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: lãi tiền vay phát sinh trong quá trình đầu tư mua sắm tài sản cố định; chi phí vận chuyển, bốc dỡ; chi phí nâng cấp; chi phí lắp đặt, chạy thử; lệ phí trước bạ và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Đối với TSCĐ mua sắm dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế, kế toán phản ánh TSCĐ theo giá mua chưa có thuế GTGT.

Đối với TSCĐ mua sắm dùng vào sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT, hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, hoặc dùng vào hoạt động sự nghiệp, chương trình, dự án hoặc dùng cho hoạt động phúc lợi, kế toán phản ánh giá trị TSCĐ theo tổng giá thanh toán đã có thuế GTGT.

- Nguyên giá TSCĐHH mua trả chậm được xác định 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 thanh toán và được hạch toán vào chi phí trả trước và được phân bổ theo kỳ hạn thanh toán.

- Nguyên giá TSCĐ do đầu tư xây dựng cơ bản hình thành theo phương thức giao thầu là giá quyết toán công trình xây dựng theo quy định tại Quy chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành cộng (+) lệ phí trước bạ, các chi phí liên quan trực tiếp khác. Trường hợp TSCĐ do đầu tư xây dựng đã đưa vào sử dụng nhưng chưa thực hiện quyết toán thì doanh nghiệp hạch toán nguyên giá theo giá tạm tính và điều chỉnh sau khi quyết toán công trình hoàn thành.

- Nguyên giá TSCĐHH mua dưới hình thức trao đổi.

Nguyên giá TSCĐ mua theo hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác là giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ đem trao đổi (sau khi cộng thêm các khoản phải trả thêm hoặc trừ đi các khoản phải thu về) cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được

hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra 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 hữu hình mua theo hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự là giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đem trao đổi.

Tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng một lĩnh vực kinh doanh và có một giá trị tương đương.

- Nguyên giá của TSCĐHH hình thành do tự xây dựng hoặc tự sản xuất

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng là giá trị quyết toán công trình khi đưa vào sử dụng. Trường hợp TSCĐ đã đưa vào sử dụng nhưng chưa thực hiện quyết toán thì doanh nghiệp hạch toán nguyên giá theo giá tạm tính và điều chỉnh sau khi quyết toán công trình hoàn thành.

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự sản xuất là giá thành thực tế của TSCĐ hữu hình cộng (+) các chi phí lắp đặt chạy thử, các chi phí khác trực tiếp liên quan tính đến thời điểm đưa TSCĐ hữu hình vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (trừ các khoản lãi nội bộ, giá trị sản phẩm thu hồi được trong quá trình chạy thử, sản xuất thử, các chi phí không hợp lý như vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác vượt quá định mức quy định trong xây dựng hoặc sản xuất).

- Tài sản cố định hữu hình được cấp; được điều chuyển đến:

Nguyên giá TSCĐ hữu hình được cấp, được điều chuyển đến bao gồm giá trị còn lại của TSCĐ trên sổ kế toán ở đơn vị cấp, đơn vị điều chuyển hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của tổ chức định giá chuyên nghiệp theo quy định của pháp luật, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp mà bên nhận tài sản phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí thuê tổ chức định giá; chi phí nâng cấp, lắp đặt, chạy thử...

- Nguyên giá TSCĐHH nhận góp liên doanh, nhận lại vốn góp, do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu tặng... là giá trị do các thành viên, cổ đông sáng lập định giá nhất trí; hoặc doanh nghiệp và người góp vốn thỏa thuận; hoặc do tổ chức chuyên nghiệp định giá theo quy định của pháp luật và được các thành viên, cổ đông sáng lập chấp thuận.

b. Nguyên giá TSCĐ vô hình (TSCĐVH)

- Tài sản cố định vô hình mua sắm:

Nguyên giá TSCĐ vô hình mua sắm là giá mua thực tế phải trả cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản vào sử dụng.

Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm theo hình thức trả chậm, trả góp, nguyên giá TSCĐ là giá mua tài sản theo phương thức trả tiền ngay tại thời điểm mua (không bao gồm lãi trả chậm).

- Tài sản cố định vô hình mua theo hình thức trao đổi:

Nguyên giá TSCĐ vô hình mua theo hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự hoặc tài sản khác là giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi (sau khi cộng thêm các khoản phải trả thêm hoặc trừ đi các khoản phải thu về) cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

Nguyên giá TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự là giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem trao đổi.

- Tài sản cố định vô hình được cấp, được biếu, được tặng, được điều chuyển đến:

Nguyên giá TSCĐ vô hình được cấp, được biếu, được tặng là giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến việc đưa tài sản vào sử dụng.

Nguyên giá TSCĐ được điều chuyển đến là nguyên giá ghi trên sổ sách kế toán của doanh nghiệp có tài sản điều chuyển. Doanh nghiệp tiếp nhận tài sản điều chuyển có trách nhiệm hạch toán nguyên giá, giá trị hao mòn, giá trị còn lại của tài sản theo quy định.

- Tài sản cố định vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp:

Nguyên giá TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp là các chi phí liên quan trực tiếp đến khâu xây dựng, sản xuất thử nghiệm phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ đó vào sử dụng theo dự tính.

Riêng các chi phí phát sinh trong nội bộ để doanh nghiệp có nhãn hiệu hàng hoá, quyền phát hành, danh sách khách hàng, chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu và các khoản mục tương tự không đáp ứng được tiêu chuẩn và nhận biết TSCĐ vô hình được hạch toán vào chi phí kinh doanh trong kỳ.

- TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất:

- TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất bao gồm:

+ Quyền sử dụng đất được nhà nước giao có thu tiền sử dụng đất hoặc nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp (bao gồm quyền sử dụng đất có thời hạn, quyền sử dụng đất không thời hạn).

+ Quyền sử dụng đất thuê trước ngày có hiệu lực của Luật Đất đai năm 2003 mà đã trả tiền thuê đất cho cả thời gian thuê hoặc đã trả trước tiền thuê đất cho nhiều năm mà thời hạn thuê đất đã được trả tiền còn lại ít nhất là năm năm và được cơ quan có thẩm quyền cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất.

Nguyên giá TSCĐ là quyền sử dụng đất được xác định là toàn bộ khoản tiền chi ra để có quyền sử dụng đất hợp pháp cộng (+) các chi phí cho đền bù giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng, lệ phí trước bạ (không bao gồm các chi phí chi ra để xây dựng các công trình trên đất); hoặc là giá trị quyền sử dụng đất nhận góp vốn.

- Quyền sử dụng đất không ghi nhận là TSCĐ vô hình gồm:

+ Quyền sử dụng đất được Nhà nước giao không thu tiền sử dụng đất.

+ Thuê đất trả tiền thuê một lần cho cả thời gian thuê (thời gian thuê đất sau ngày có hiệu lực thi hành của Luật đất đai năm 2003, không được cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất) thì tiền thuê đất được phân bổ dần vào chi phí kinh doanh theo số năm thuê đất.

+ Thuê đất trả tiền thuê hàng năm thì tiền thuê đất được hạch toán vào chi phí kinh doanh trong kỳ tương ứng số tiền thuê đất trả hàng năm.

- Đối với các loại tài sản là nhà, đất đai để bán, để kinh doanh của công ty kinh doanh bất động sản thì doanh nghiệp không được hạch toán là TSCĐ và không được trích khấu hao.

- Nguyên giá của TSCĐ vô hình là quyền tác giả, quyền sở hữu công nghiệp, quyền đối với giống cây trồng theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ: là toàn bộ các chi phí thực tế mà doanh nghiệp đã chi ra để có được quyền tác giả, quyền sở hữu công nghiệp, quyền đối với giống cây trồng theo quy định của pháp luật về sở hữu trí tuệ.

- Nguyên giá TSCĐ là các chương trình phần mềm:

Nguyên giá TSCĐ của các chương trình phần mềm được xác định là toàn bộ các chi phí thực tế mà doanh nghiệp đã bỏ ra để có các chương trình phần mềm trong trường hợp chương trình phần mềm là một bộ phận có thể tách rời với phần cứng có liên quan, thiết kế bố trí mạch tích hợp bán dẫn theo quy định của pháp luật về sở hữu trí tuệ.

c. Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính

Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính được xác định theo giá trị hợp lý của Tài sản thuê hoặc là giá trị hiện tại của tài khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu) cộng với các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính.

Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc cho thuê tài sản, doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ lệ lãi suất ngầm định, tỷ lệ lãi suất được ghi trong hợp đồng thuê hoặc lãi suất đi vay của bên thuê.

Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính không bao gồm thuế GTGT bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê (số thuế này sẽ phải hoàn lại cho bên cho thuê, kể cả trường hợp TSCĐ thuê tài chính đi vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).

Chi phí trực tiếp phát sinh liên quan đến hợp đồng thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê như chi phí đàm phán, ký kết hợp đồng thuê, chi phí vận chuyển bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử mà bên thuê phải chi ra.

Nguyên giá TSCĐ đã ghi nhận ban đầu không được thay đổi trừ một số trường hợp quy định trong nguyên tắc đánh giá lại.

Ý nghĩa đánh giá TSCĐ theo nguyên giá:

- Thông qua chỉ tiêu nguyên giá, người sử dụng thông tin đánh giá tổng quát trình độ trang bị cơ sở vật chất, kỹ thuật và quy mô của doanh nghiệp.
- Nguyên giá TSCĐ còn là cơ sở để tính toán khấu hao, theo dõi tình hình thu hồi vốn đầu tư ban đầu và phân tích tình hình sử dụng tài sản cố định.

5.2.2.2. Xác định giá trị TSCĐ trong quá trình nắm giữ, sử dụng

Trong quá trình sử dụng, TSCĐ bị hao mòn dần về vật chất và giá trị cũng giảm dần, doanh nghiệp cần nắm được nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại, những chi phí phát sinh sau khi nhận nguyên giá ban đầu.

Sau khi ghi nhận nguyên giá ban đầu trong quá trình sử dụng nguyên giá TSCĐ được theo dõi trên sổ kế toán không thay đổi nếu không có quy định khác. Trong trường hợp có phát sinh các khoản chi phí liên quan đến TSCĐ như chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, nâng cấp thì các chi phí này được xử lý như sau:

- Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu được ghi tăng nguyên giá của TSCĐ nếu chúng được xác định một cách đáng tin cậy và chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó như: Tăng thời gian sử dụng, tăng công suất, tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra, giảm chi phí hoạt động của tài sản.

- Các chi phí khác không làm tăng lợi ích kinh tế tương lai của Tài sản cố định thì không được ghi tăng nguyên giá, tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.

a. Giá trị còn lại của TSCĐ

- 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:

$$\text{Giá trị còn lại} = \text{Nguyên giá} - \text{Hao mòn lũy kế}$$

Trong quá trình sử dụng TSCĐ, giá trị hao mòn lũy 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. Điều đó phản ánh rõ giá trị của TSCĐ chuyển dịch dần dần, từng phần vào giá trị của sản phẩm được sản xuất ra. Kế toán theo dõi, ghi chép giá trị còn lại nhằm cung cấp số liệu cho doanh nghiệp xác định phần vốn đầu tư còn lại nhằm cung cấp số liệu cho doanh nghiệp xác định phần vốn đầu tư còn lại ở tài sản cố định cần phải được thu hồi. Đồng thời thông qua chỉ tiêu giá trị còn lại của TSCĐ, có thể đánh giá tình hình hiện trạng TSCĐ của đơn vị cũ hay mới để có cơ sở đề ra các quyết định về đầu tư bổ sung, sửa chữa, đổi mới TSCĐ...

b. Đánh giá lại TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, do nhiều nguyên nhân, giá trị ghi sổ ban đầu của TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ trên sổ kế toán không phù hợp với giá trị thị trường của TSCĐ. Số liệu kế toán về giá trị TSCĐ sẽ không đủ tin cậy cho việc xác định các chỉ tiêu có liên quan đến tài sản cố định nữa. Do đó, cần thiết phải đánh giá lại TSCĐ theo mặt bằng giá ở một số thời điểm nhất định.

Đánh giá lại TSCĐ phải thực hiện theo đúng quy định của Nhà nước và chỉ tiêu đánh giá lại trong các trường hợp sau:

- Theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.
- Thực hiện tổ chức lại doanh nghiệp, chuyển đổi sở hữu doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức doanh nghiệp: chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, cổ phần hoá, bán, khoán, cho thuê, chuyển đổi công ty trách nhiệm hữu hạn thành công ty cổ phần, chuyển đổi công ty cổ phần thành công ty trách nhiệm hữu hạn.

- Dùng tài sản để đầu tư ra ngoài doanh nghiệp

Khi đánh giá lại TSCĐ, phải xác định lại cả các chỉ tiêu nguyên giá và giá trị còn lại của TSCĐ. Thông thường, giá trị còn lại của TSCĐ sau khi đánh giá lại được điều chỉnh theo công thức sau: GTCL sau đánh giá = Nguyên giá sau khi đánh giá lại - Giá trị hao mòn sau khi đánh giá lại

5.3 KẾ TOÁN CHI TIẾT TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

5.3.1. Xác định đối tượng ghi nhận tài sản cố định

TSCĐ của doanh nghiệp là các tài sản có giá trị lớn cần phải được quản lý đơn chiếc. Để phục vụ cho công tác quản lý kế toán phải ghi sổ theo từng đối tượng ghi TSCĐ.

Đối tượng ghi TSCĐ hữu hình là những vật kết cấu hoàn chỉnh bao gồm cả vật gá lắp và phụ tùng kèm theo. Đối tượng ghi TSCĐ có thể là một vật thể riêng biệt về mặt kết cấu có thể thực hiện được những chức năng độc lập nhất định hoặc là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản liên kết với nhau không thể tách rời để cùng thực hiện một hoặc một số chức năng nhất định.

Đối tượng ghi TSCĐ vô hình là từng TSCĐ vô hình gắn với một nội dung chi phí và một mục đích riêng mà doanh nghiệp có thể xác định một cách riêng biệt, có thể kiểm soát và thu được lợi ích kinh tế từ việc nắm giữ tài sản.

Để tiện cho việc theo dõi, quản lý, phải tiến hành đánh số cho từng đối tượng ghi TSCĐ. Mỗi đối tượng ghi TSCĐ phải có số hiệu riêng. Việc đánh số TSCĐ là do các doanh nghiệp quy định tùy theo điều kiện cụ thể của doanh nghiệp đó nhưng phải đảm bảo tính thuận tiện trong việc nhận biết TSCĐ theo nhóm, theo loại và tuyệt đối không trùng lặp.

5.3.2 Nội dung kế toán chi tiết TSCĐ

Kế toán chi tiết TSCĐ gồm:

- Lập và thu thập các chứng từ ban đầu có liên quan đến tài sản cố định ở doanh nghiệp; tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ ở phòng kế toán và tổ chức kế toán chi tiết ở các đơn vị sử dụng TSCĐ.

Chứng từ ban đầu phản ánh mọi biến động của TSCĐ trong doanh nghiệp là căn cứ kế toán làm căn cứ để kế toán ghi sổ. Những chứng từ chủ yếu được sử dụng là:

- Biên bản giao nhận TSCĐ (mẫu số 01 - TSCĐ)

- Biên bản thanh lý TSCĐ (mẫu số 02 - TSCĐ)
- Biên bản giao nhận TSCĐ SCL hoàn thành (mẫu số 03- TSCĐ)
- Biên bản đánh giá lại TSCĐ (mẫu số 04 - TSCĐ)
- Biên bản kiểm kê TSCĐ (mẫu số 05- TSCĐ)
- Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ (mẫu số 06- TSCĐ)
- Các tài liệu kỹ thuật có liên quan

Tài sản cố định của doanh nghiệp được sử dụng vào bảo quản ở nhiều bộ phận khác nhau của doanh nghiệp. Bởi vậy, kế toán chi tiết tài sản cố định phải phản ánh và kiểm tra tình hình tăng giảm, hao mòn tài sản cố định trên phạm vi toàn doanh nghiệp và theo từng nơi bảo quản, sử dụng. Kế toán chi tiết phải theo dõi tới từng đối tượng ghi tài sản cố định theo các chỉ tiêu về giá trị như: Nguyên giá, Giá trị hao mòn, Giá trị còn lại. Đồng thời phải theo dõi cả các chỉ tiêu về nguồn gốc, thời gian sử dụng, công suất, số hiệu...

*** Tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ tại nơi sử dụng bảo quản**

Việc theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng, bảo quản nhằm xác định và gắn trách nhiệm sử dụng và bảo quản tài sản với từng bộ phận, góp phần nâng cao trách nhiệm và hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Tại nơi sử dụng, bảo quản TSCĐ (các phòng ban, phân xưởng...) sử dụng sổ “Tài sản cố định theo đơn vị sử dụng” để theo dõi tình hình tăng giảm TSCĐ trong phạm vi bộ phận quản lý.

Đơn vị: _____

Địa chỉ: _____

SỔ THEO DÕI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ CÔNG CỤ DỤNG CỤ TẠI NƠI SỬ DỤNG (Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

Năm: _____

Tên đơn vị (phòng, ban hoặc người sử dụng): _____

Mẫu S22- DN

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	F	G	4	5	H

Sổ này có trang, đánh số từ trang số 01 đến trang

Ngày mở sổ:

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Ngày tháng năm

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng do tăng tài sản và điều chỉnh tăng nguyên giá.

Bên Có: Nguyên giá TSCĐ hữu hình giảm và điều chỉnh giảm NG TSCĐ.

Dư Nợ: Nguyên giá TSCĐ hữu hình hiện có ở doanh nghiệp.

- TK 211 được quy định mở các tài khoản cấp 2.

+ Tài khoản 2111 - Nhà cửa, vật kiến trúc;

+ Tài khoản 2112 - Máy móc, thiết bị;

+ Tài khoản 2113 - Phương tiện vận tải truyền dẫn.

+ Tài khoản 2114 - Thiết bị dụng cụ quản lý;

+ Tài khoản 2115 - Cây lâu năm, súc vật làm việc;

+ Tài khoản 2118 - TSCĐ khác

- Tài khoản 213 - Tài sản cố định vô hình.

Nội dung phản ánh kết cấu tài khoản tương tự như tài khoản 211

Các tài khoản cấp 2:

+ Tài khoản 2131 - Quyền sử dụng đất

+ Tài khoản 2132 - Quyền phát hành;

+ Tài khoản 2133 - Bản quyền, bằng sáng chế;

+ Tài khoản 2134 - Nhãn hiệu hàng hóa;

+ Tài khoản 2135 - Phần mềm máy vi tính;

+ Tài khoản 2136 - Giấy phép và giấy phép nhượng quyền;

+ Tài khoản 2138 - TSCĐ vô hình khác.

*** Trình tự kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu**

5.4.1. Tăng TSCĐ do mua sắm trong nước

Kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan (Hóa đơn mua TSCĐ, phiếu chi tiền vận chuyển, giấy báo Nợ) lập biên bản giao nhận TSCĐ, căn cứ vào biên bản kế toán ghi sổ tùy theo từng trường hợp cụ thể như sau:

- Nếu TSCĐ mua dùng sản xuất hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ YK 211, 213 - Theo nguyên giá

Nợ TK 1332 - Thuế GTGT được khấu trừ

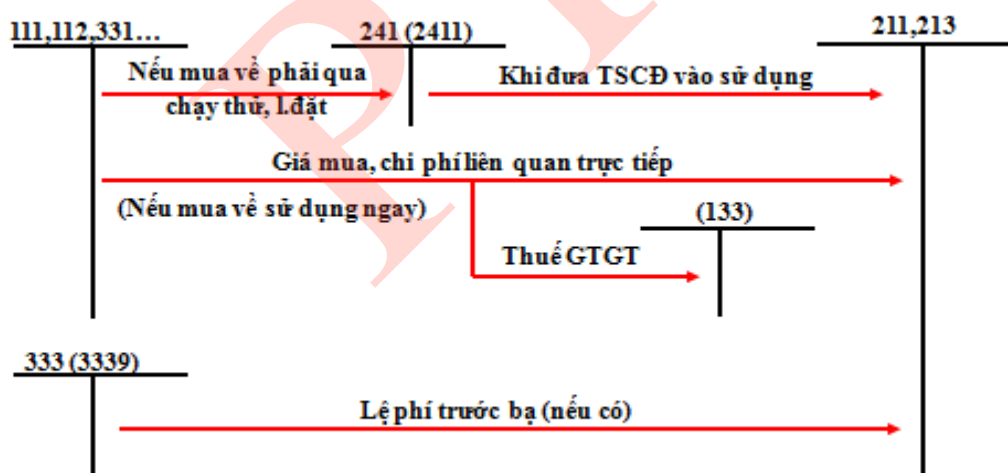
Có TK 111, 112, 331, 341 - Theo giá thanh toán

- Nếu TSCĐ mua vào dùng sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi sổ theo dõi định khoản, ghi:

Nợ TK 211, 213 - Theo nguyên giá

Có TK 111, 112, 331, 341,... Theo tổng giá thanh toán

SƠ ĐỒ 5.1 KẾ TOÁN TĂNG TSCĐ DO MUA SẮM



5.4.2. Tăng TSCĐ do nhập khẩu

- Trường đơn vị nhập khẩu máy móc thiết bị.... căn cứ vào chứng từ nhập khẩu, (hóa đơn thương mại, chứng từ nộp thuế... các chứng từ khác) để lập biên bản giao nhận TSCĐ. Căn cứ vào biên bản giao nhận TSCĐ kế toán ghi sổ theo định khoản.

Thuế GTGT nộp ở khâu nhập khẩu được khấu trừ, kế toán ghi tăng TSCĐ theo nguyên giá, ghi:

Nợ TK 211, 213 - (Giá NK + Thuế NK + Chi phí khác)

Có TK 333, (3333, 3332)

Có TK 331, 111, 112 - Tổng số tiền phải thanh toán

Số thuế GTGT của TSCĐ nhập khẩu phải nộp (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 133 (1332)

Có TK 3331 (TK 33312)

- Nếu thuế GTGT của TSCĐ nhập khẩu không được khấu trừ, được tính vào nguyên giá TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 333 (3333, 3332, 33312)

Có TK 331, 111, 112, - Theo giá thanh toán

5.4.3. Tăng TSCĐ do mua theo phương thức trả chậm, trả góp

- Khi mua TSCĐ về bàn giao cho bộ phận sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá theo giá mua trả tiền ngay

Nợ TK 133 (1332) - Thuế GTGT được khấu trừ

Nợ TK 242 Chênh lệch tổng giá thanh toán - Giá mua trả tiền ngay - Thuế GTGT

Có TK 331 - Tổng số tiền phải thanh toán

- Định kỳ khi thanh toán tiền cho người bán theo giá thỏa thuận, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả người bán

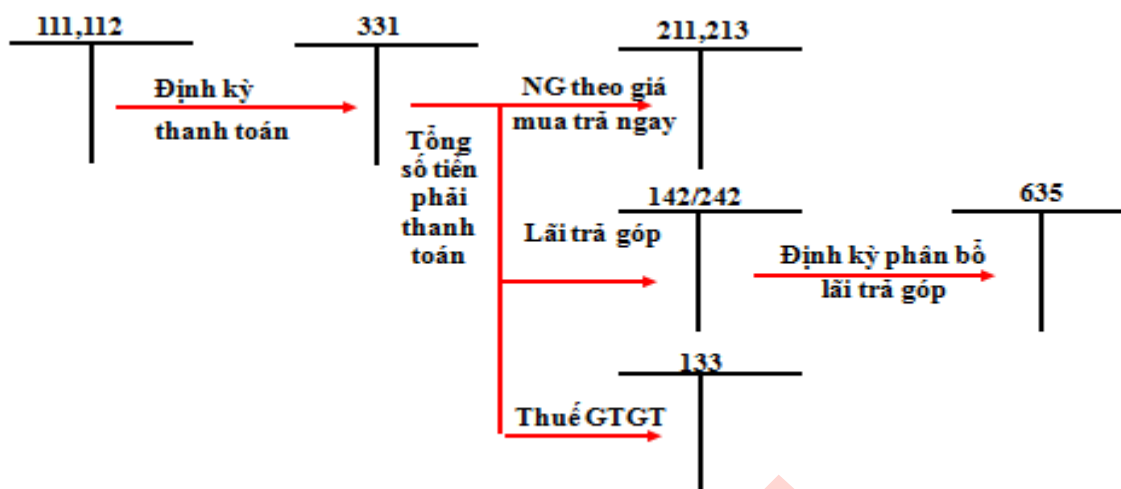
Có TK 111- 112...

- Đồng thời phân bổ số lãi trả chậm vào chi phí tài chính trong kỳ:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242

SƠ ĐỒ 5.2 KẾ TOÁN MUA SẴM TSCĐ THEO HÌNH THỨC TRẢ CHẬM, TRẢ GÓP



- Trường hợp thuế GTGT không được khấu trừ hoặc TSCĐ mua không chịu thuế GTGT thì các định khoản trên không có phần ghi Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Ghi chú: Việc đầu tư, mua sắm, xây dựng TSCĐ liên quan đến việc sử dụng các nguồn vốn của doanh nghiệp. Do vậy, đồng thời với việc ghi các bút toán ghi tăng TSCĐ như trên căn cứ vào quyết định sử dụng nguồn vốn để đầu tư cho TSCĐ của doanh nghiệp, kế toán phải hạch toán điều chuyển nguồn vốn như sau:

(+) Nếu TSCĐ mua sắm, xây dựng được tài trợ bằng quỹ đầu tư, phát triển, kế toán ghi:

Nợ TK 414- Quỹ đầu tư phát triển (Theo nguyên giá của TSCĐ)

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

(+) Nếu TSCĐ do mua sắm, xây dựng được tài trợ bằng nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, kế toán phải điều chuyển nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản thành nguồn vốn kinh doanh:

Nợ TK 441 - NV ĐTXDCB (Theo nguyên giá của TSCĐ)

Có TK 411 - NVKD

(+) Trường hợp doanh nghiệp sử dụng quỹ phúc lợi để đầu tư vào TSCĐ được sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, cần phải điều chuyển nguồn vốn từ quỹ phúc lợi sang nguồn vốn kinh doanh, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3532 - Quỹ phúc lợi)

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

Nếu TSCĐ được dùng cho hoạt động phúc lợi, tập thể, kế toán ghi:

Nợ TK 3532 - Quỹ phúc lợi

Có TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ

(+) Nếu TSCĐ được đầu tư bằng nguồn vốn vay, kế toán không cần tiến hành điều chuyển nguồn vốn. Bởi vì việc tăng TSCĐ đã làm tăng khoản Nợ phải trả, không ảnh hưởng gì tới cơ cấu vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

5.4.4. Tăng TSCĐ do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành

- Khi công tác XDCCB hoàn thành nghiệm thu, bàn giao đưa tài sản vào sử dụng cho sản xuất kinh doanh, đơn vị XDCCB được hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của đơn vị, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá

Có TK 241 - Chi phí XDCCB được tính vào nguyên giá

- Nếu đơn vị XDCCB có hệ thống sổ kế toán riêng, khi công tác XDCCB hoàn thành, bàn giao tài sản cho đơn vị sản xuất, kế toán ghi:

Nợ TK 211 - Nguyên giá

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu được khấu trừ)

Có TK 411 - Phần vốn chủ sở hữu

Có TK 341 - Phần vốn vay của các tổ chức tín dụng

Có TK 343 - Trái phiếu phát hành

Có TK 336 - Phần vốn đơn vị cấp trên giao

5.4.5. Tăng TSCĐ do tự chế

- Khi sử dụng sản phẩm do doanh nghiệp tự chế tạo để chuyển thành TSCĐ hữu hình sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 632 - Theo giá thành sản xuất thực tế

Có TK 155 - Giá vốn thực tế thành phẩm xuất kho

Có 154 - Theo giá thành SX nếu sản phẩm SX chuyển sử dụng ngay

Đồng thời ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá

Có TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ (theo giá thành sản xuất thực tế)

Có TK 111, 152 - Chi phí lắp đặt, chạy thử

5.4.6. Tăng TSCĐ do mua dưới hình thức trao đổi.

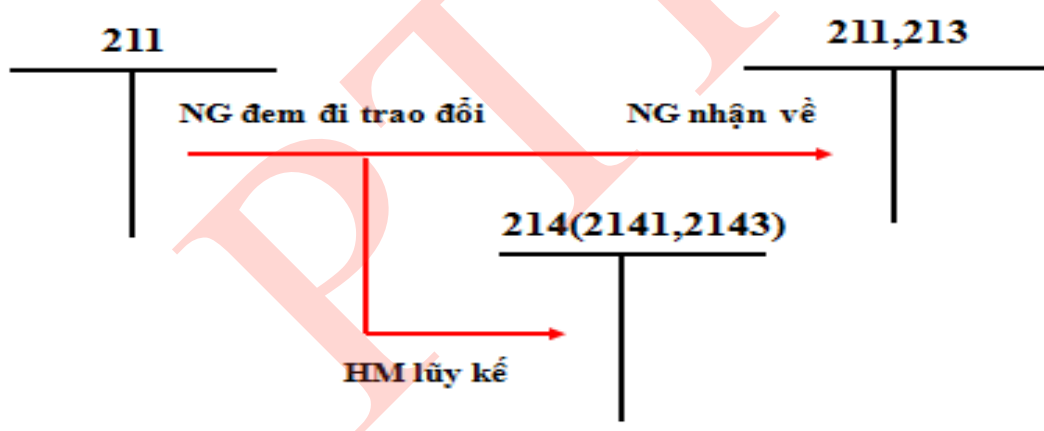
Trường hợp trao đổi với một TSCĐ tương tự, nguyên giá TSCĐ nhận về, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 (Nguyên giá tính theo giá trị còn lại của TS đưa đi trao đổi)

Nợ TK 214 - Giá trị hao mòn của TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK 211 - Nguyên giá của TSCĐ đưa đi trao đổi

SƠ ĐỒ 5.3 KẾ TOÁN TĂNG TSCĐ THEO HÌNH THỨC TRAO ĐỔI TƯƠNG ĐƯƠNG



- Trường hợp trao đổi với một TSCĐ không tương tự

+ Khi giao TSCĐ cho bên trao đổi, ghi giảm TSCĐ theo tài liệu kế toán của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 811 - Giá trị còn lại TSCĐ đưa đi trao đổi

Nợ TK 214 - Giá trị hao mòn

Có TK 211 - Nguyên giá TSCĐ

+ Đồng thời ghi tăng thu nhập từ trao đổi TSCĐ theo hóa đơn GTGT:

Nợ TK 131 - Tổng giá thanh toán

Có TK 711 - Giá trị hợp lý của TSCĐ đem đi trao đổi

Có TK 333 (3331) - Thuế GTGT

+ Khi nhận TSCĐ hữu hình trao đổi, ghi:

Nợ TK 211 - Giá hợp lý của TSCĐ nhận về

Có TK 133

Có TK 131

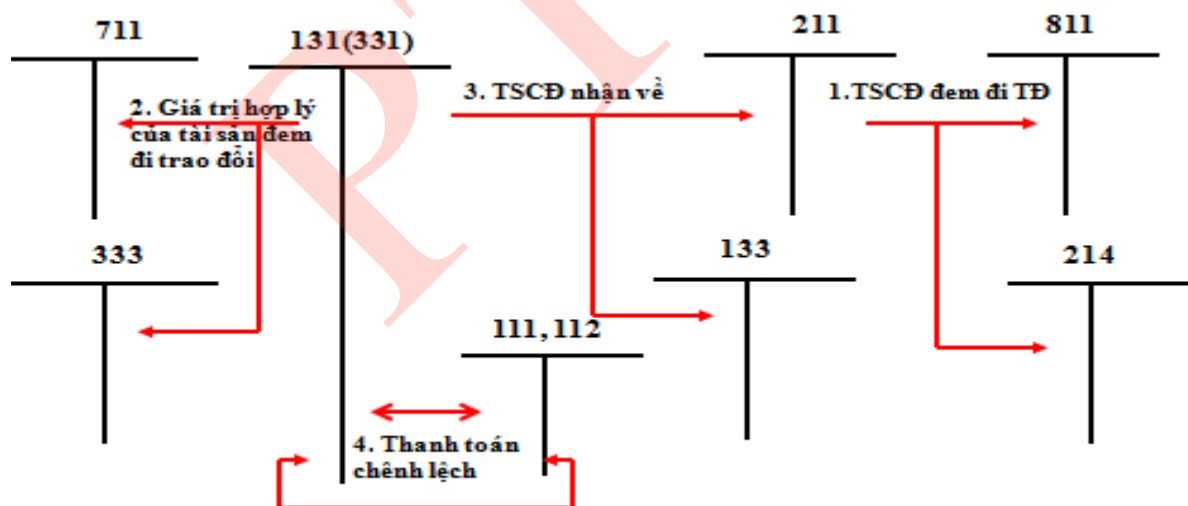
+ Các khoản tiền hoặc tương đương tiền điều chỉnh thêm, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

Nếu doanh nghiệp phải trả thêm tiền, kế toán ghi ngược lại.

SƠ ĐỒ 5.4 KẾ TOÁN TĂNG TSCĐ DO TRAO ĐỔI KHÔNG TƯƠNG ĐƯƠNG



7a. Tăng TSCĐ do điều động nội bộ tổng công ty (không phải trả tiền), kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn)

Có TK 411 - Nguồn vốn KD (Giá trị còn lại)

7b. Trường hợp TSCĐ được Nhà nước cấp, nhận vốn góp liên doanh bằng TSCĐ, ghi:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá TSCĐ

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh (Nguyên giá TSCĐ)

8. Tăng TSCĐ do chuyển bất động sản đầu tư thành bất động sản chủ sở hữu, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213, 212 - TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư

Đồng thời ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

Có TK 2141, 2143, 2142

9. Tăng TSCĐ do nhận biếu, tặng, tài trợ, ghi:

Khi nhận được TSCĐ:

Nợ TK 211, 213

Có TK 711 - Theo giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được

10. Giá trị TSCĐ vô hình được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp trong giai đoạn triển khai.

* Chi phí phát sinh trong giai đoạn triển khai không thỏa mãn các điều kiện ghi nhận TSCĐ vô hình, thì phải tính vào chi phí:

Nợ TK 142, 242 (Nếu chi phí lớn)

Có TK 111, 112, 152, 334, 331...

* Khi xem xét tài sản vô hình là kết quả của giai đoạn triển khai thỏa mãn và đáp ứng được các tiêu chuẩn đối với TSCĐ.

Các chi phí phát sinh kể từ thời điểm có liên quan đến việc hình thành tài sản, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331...

Khi kết thúc giai đoạn triển khai, bàn giao TSCĐ được hình thành, xác định nguyên giá TSCĐ, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 241 - XDCB dở dang

11. Tăng TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn được mua cùng với nhà cửa, vật kiến trúc trên đất, phải xác định nguyên giá TSCĐ vô hình, hữu hình riêng biệt:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331

12. Tăng TSCĐ vô hình do mua dưới hình thức thanh toán bằng vốn cổ phần

Nguyên giá TSCĐ là giá hợp lý của các chứng từ được phát hành, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 411 (411 - Vốn góp, 4112 - Thặng dư vốn góp)

5.5. KẾ TOÁN TỔNG HỢP GIẢM TSCĐ HỮU HÌNH VÀ VÔ HÌNH

TSCĐ hữu hình và vô hình ở doanh nghiệp giảm thường do một số nguyên nhân sau: Do thanh lý khi hết hạn sử dụng, nhượng bán lại cho đơn vị khác, góp liên doanh, liên kết, chuyển đổi mục đích sử dụng thành bất động sản đầu tư. Các nguyên nhân giảm này, kế toán và đơn vị sử dụng phải lập các chứng từ ban đầu hợp lệ, hợp pháp.

Kế toán các nghiệp vụ giảm TSCĐ, ngoài những tài khoản đã nêu, kế toán còn phải sử dụng: TK 214 - Hao mòn TSCĐ, TK 711 - Thu nhập khác, TK 811 - Chi phí khác và các tài khoản khác.

5.5.1 Kế toán thanh lý TSCĐ hữu hình, vô hình

TSCĐ thanh lý, nhượng bán là các TSCĐ đã khấu hao hết hoặc không thể tiếp tục sử dụng được, những TSCĐ đã lạc hậu về kỹ thuật sử dụng, không hiệu quả, không còn phù hợp với yêu cầu sản xuất kinh doanh của đơn vị.

Khi tiến hành thanh lý TSCĐ, doanh nghiệp phải thành lập Hội đồng thanh lý TSCĐ để tổ chức thực hiện việc thanh lý TSCĐ. Hội đồng thanh lý phải lập “Biên bản thanh lý TSCĐ” theo quy định - Biên bản thanh lý là chứng từ để ghi sổ kế toán.

Căn cứ vào biên bản thanh lý TSCĐ, kế toán ghi giảm nguyên giá TSCĐ và phản ánh giá trị còn lại của TSCĐ như một khoản chi phí khác, ghi:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ (Phần giá trị đã hao mòn)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Phần giá trị còn lại)

Có TK 211, 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá)

Phản ánh thu nhập từ thanh lý TSCĐ: Phế liệu thu hồi hoặc bán phế liệu...

Nợ TK 111, 112, 152, 153... Giá trị thu hồi

Có TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 333 (33311) - Thuế GTGT

Các chi phí thanh lý được coi như chi phí khác, căn cứ vào các chứng từ kế toán liên quan để ghi sổ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

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

Có TK 111, 112, 141, 152, 214...

Trong trường hợp việc thanh lý TSCĐ do bộ phận sản xuất phụ của đơn vị thực hiện, kế toán phản ánh chi phí thanh lý, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

Cuối kỳ, kết chuyển chi phí thanh lý để xác định kết quả thanh lý, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 811 - Chi phí khác

Cuối kỳ, kết chuyển doanh thu thanh lý, kế toán ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 911 - Xác định KQKD

Sau khi kết chuyển thu nhập xác định kết quả, thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập này, ghi:

Nợ TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Đồng thời kết chuyển chi phí thuế TNDN:

Nợ TK 911

Có TK 821 - Chi phí thuế TNDN

Xác định và ghi sổ kết quả sau thuế do thanh lý TSCĐ:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (nếu có lãi)

Trường hợp TSCĐ thanh lý được hình thành bằng vốn vay ngân hàng thì số tiền thu được về thanh lý TSCĐ trước hết phải được sử dụng để trả vốn vay cho ngân hàng và các chủ Nợ khác, kế toán ghi:

Nợ TK 341 - Vay dài hạn

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả

Có TK 111, 112...

5.5.2 Kế toán nhượng bán TSCĐ hữu hình, vô hình

TSCĐ được nhượng bán là những TSCĐ mà doanh nghiệp không cần dùng đến, hoặc xét thấy việc sử dụng không đem lại hiệu quả.

Khi nhượng bán TSCĐ, doanh nghiệp cũng phải thành lập hội đồng để xác định giá bán TSCĐ, tổ chức việc nhượng bán TSCĐ theo quy định hiện hành.

Căn cứ vào các chứng từ liên quan, kế toán phản ánh giảm nguyên giá TSCĐ, ghi nhận giá trị còn lại của TSCĐ như một khoản chi phí khác, kế toán ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Phần giá trị hao mòn)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Phần giá trị còn lại)

Có TK 211, 213 - TSCĐ hữu hình, vô hình (Nguyên giá)

Số tiền thu được từ nhượng bán TSCĐ được coi là một khoản thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 138 - Số thu từ nhượng bán

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán)

Có TK 333(1) - Thuế GTGT phải nộp (Phần thuế GTGT tính theo giá bán TSCĐ)

Chi phí khác liên quan đến hoạt động nhượng bán TSCĐ được coi như các khoản chi phí khác, kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan để ghi sổ:

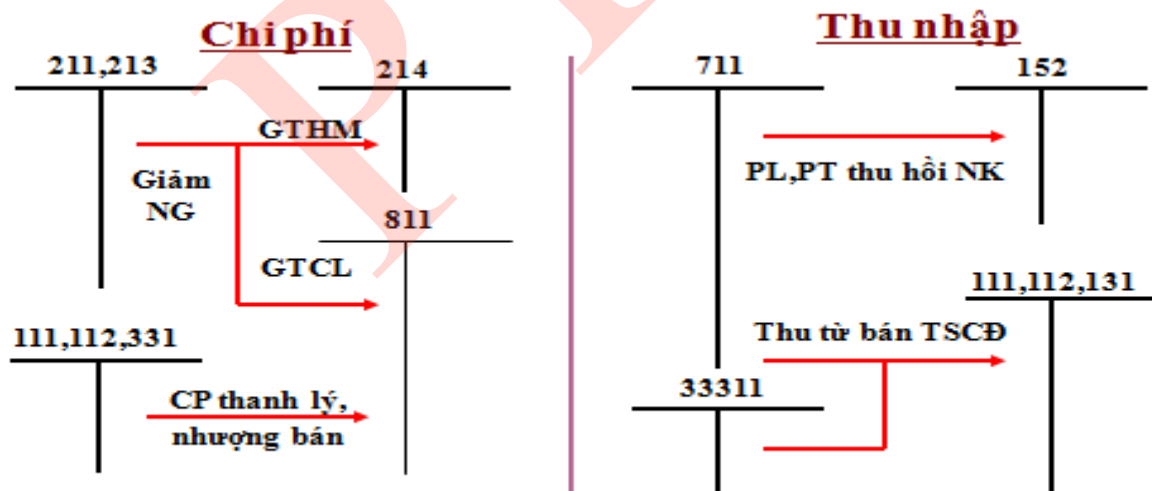
Nợ TK 811 - Chi phí khác; Chi phí bán TSCĐ thực tế phát sinh

Nợ TK 133(1) - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331.. Tổng giá thanh toán

Kết quả nhượng bán TSCĐ cũng được tính vào kết quả hoạt động khác và được phản ánh như trường hợp thanh lý TSCĐ

SƠ ĐỒ 5.5 KẾ TOÁN GIẢM TSCĐ DO THANH LÝ, NHƯỢNG BÁN



5.5.3. Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính

Giao dịch bán và thuê lại tài sản thực hiện khi tài sản được bán và thuê lại bởi chính người bán. Khoản chênh lệch giữa bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không

được ghi nhận ngay là một khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện hoặc chi phí trả trước dài hạn và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản. Trong giao dịch bán và thuê lại, nếu có chi phí phát sinh ngoài chi phí khấu hao thì được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

** Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá bán tài sản cao hơn giá còn lại giá còn lại của TSCĐ.*

a. Khi hoàn thành thủ tục bán tài sản, căn cứ vào hóa đơn và các chứng từ liên quan, kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ các TK 111, 112, 131 - Theo tổng giá thanh toán

Có TK 711 - Theo giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại

Có TK 3387 - Số chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - Nguyên giá TSCĐ

b. Định kỳ, kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với thời gian thuê tài sản, kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ TK 3387

Có TK 623, 627, 641, 642.

c. Các bút toán ghi nhận tài sản thuê và nợ phải trả được giới thiệu ở mục kế toán TSCĐ thuê tài chính.

** Trường hợp giao dịch bán và cho thuê lại với giá thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ.*

a. Khi hoàn tất thủ tục bán tài sản, căn cứ vào hóa đơn và các chứng từ liên quan, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 131 - Tổng giá thanh toán

Có TK 711 - Giá bán tài sản

Có TK 333 (1) - Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811 - Theo giá bán tài sản

Nợ TK 242 - Số chênh lệch giá trị còn lại lớn hơn giá bán tài sản

Có TK 211 - Nguyên giá

b. Định kỳ, kết chuyển số chênh lệch giá bán, giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi tăng chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642

Có TK 242 Phần phân bổ cho kỳ kế toán hiện tại

c. Các bút toán liên quan đến tăng TSCĐ thuê và Nợ phải trả được giới thiệu ở mục “Kế toán TSCĐ thuê tài chính”

5.5.4 Kế toán góp vốn bằng TSCĐ thành lập cơ sở liên doanh đồng kiểm soát

Khi sử dụng TSCĐ để góp vốn, các TSCĐ phải được hội đồng liên doanh đánh giá. Do vậy, có thể phát sinh chênh lệch giữa giá trị góp vốn được chấp nhận và giá trị còn lại của TSCĐ theo sổ kế toán của đơn vị.

Chênh lệch đó được hạch toán vào tài khoản 811 “Chi phí khác” hoặc tài khoản 711 “Thu nhập khác”.

a. Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh theo giá vốn góp được hội đồng liên doanh công nhận.

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

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn của TSCĐ)

Có TK 211, 213 - (Nguyên giá của TSCĐ)

Có TK 711 - Thu nhập khác (số chênh lệch giữa giá đánh lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

5.5.5 Kế toán giảm TSCĐ do góp vốn vào công ty liên kết

Căn cứ vào giá trị đánh giá và được thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, kế toán ghi sổ theo dõi định khoản:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811- (Số chênh lệch giá trị tài sản đánh giá thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Có TK 211, 213 - (Nguyên giá TSCĐ)

Có TK 711- (Số chênh lệch giá trị TSCĐ góp đánh giá cao hơn giá trị còn lại)

5.5.6. Kế toán chuyển bất động sản chủ sở hữu thành bất động sản đầu tư

Căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK 217 - bất động sản đầu tư

Có 211, 213, 212

Đồng thời chuyển số hao mòn lũy kế:

Nợ TK 2141 hoặc 2143, 2142

Có TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư

5.5.7 Kế toán chuyển TSCĐ thành công cụ, dụng cụ

Khi Nhà nước ra các quyết định thay đổi tiêu chuẩn TSCĐ. Căn cứ vào thời gian có hiệu lực của quyết định, doanh nghiệp vì phải tiến hành kiểm kê và đánh giá lại toàn bộ TSCĐ hiện có để xác định những TSCĐ còn phù hợp là TSCĐ và những TSCĐ chuyển thành công cụ, dụng cụ. Căn cứ vào quyết định điều chuyển TSCĐ thành công cụ, dụng cụ, kế toán phản ánh như sau:

Nếu giá trị còn lại của TSCĐ đang dùng nhỏ, thì được tính toàn bộ vào chi phí sản xuất kinh doanh của bộ phận sử dụng TSCĐ trong kỳ (như trường hợp xuất CCDC sử dụng phân bổ 100%), ghi:

Nợ TK 627, 641, 642...(Giá trị còn lại)

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - Nguyên giá

Nếu giá trị còn lại của TSCĐ lớn cần phải tiến hành phân bổ dần vào chi phí nhiều kỳ, kế toán ghi (giống trường hợp xuất CCDC phải phân bổ nhiều lần):

Nợ TK 142, 242 (Giá trị còn lại)

Nợ TK 214 (Giá trị đã hao mòn)

Có TK 211(Nguyên giá)

Đồng thời, tiến hành phân bổ phần giá trị còn lại vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642... Giá trị phân bổ kỳ này vào chi phí kinh doanh

Có TK 142, 242 - Chi phí trả trước

Trường hợp TSCĐ còn mới (đang bảo quản trong kho) khi chuyển thành công cụ, dụng cụ, ghi:

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ (theo nguyên giá ghi sổ của TSCĐ)

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình

5.6 KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

5.6.1 Hao mòn và khấu hao tài sản cố định

Để nắm bắt được nội dung hao mòn TSCĐ và khấu hao TSCĐ có thể quan sát bảng phân biệt hai nội dung này sau đây:

Hao mòn TSCĐ	Khấu hao TSCĐ
<p>* Khái niệm</p> <p>Hao mòn TSCĐ là sự giảm sút về mặt giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ do TSCĐ tham gia vào các hoạt động của DN và do các nguyên nhân khác</p>	<p>Khấu hao TSCĐ 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 tài sản đó vào giá trị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ được sáng tạo ra.</p>
<p>* Bản chất</p> <p>Là một hiện tượng khách quan mà trong quá trình sử dụng, TSCĐ bị hao mòn do các nguyên nhân khác nhau như: Tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh, các nguyên nhân tự nhiên (hao mòn hữu hình: giảm sút giá trị và giá trị sử dụng), do tiến bộ khoa học kỹ thuật gây ra (hao mòn vô hình: giảm sút giá trị thuần túy).</p>	<p>Là một biện pháp chủ quan của con người nhằm thu hồi số vốn đã đầu tư vào TSCĐ. Vì TSCĐ được đầu tư mua sắm để sử dụng nên được hiểu như một lượng giá trị hữu dụng được phân phối cho SXKD trong suốt thời gian sử dụng hữu ích. Do đó việc trích khấu hao là việc phân phối giá trị TSCĐ đồng thời là biện pháp thu hồi vốn đầu tư vào TSCĐ.</p>
<p>* Phạm vi</p> <p>- Tính hao mòn cho tất cả các TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp kể cả TSCĐ tham gia vào SXKD hay không tham gia vào SXKD (sử dụng cho các hoạt động khác)</p>	<p>- Chỉ tính và trích khấu hao đối với những TSCĐ tham gia vào hoạt động SXKD.</p>
<p>* Mối quan hệ</p> <p>- Hao mòn TSCĐ là cơ sở để tính trích khấu hao TSCĐ</p>	<p>- Trích khấu hao phải phù hợp mức độ hao mòn của TSCĐ và phải phù hợp với quy định hiện hành về chế độ trích khấu hao TSCĐ do nhà nước quy định.</p>

5.6.2. Tính khấu hao TSCĐ

- **Giá trị phải khấu hao của TSCĐ:** Là nguyên giá của TSCĐ ghi trên báo cáo tài chính trừ giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó

- **Giá trị thanh lý ước tính:** Là giá trị ước tính thu được khi hết thời hạn sử dụng hữu ích của TS sau khi trừ chi phí thanh lý ước tính.

Để quá trình tính và trích khấu hao tuân thủ đúng quy định của chế độ hiện hành cũng như phát huy tốt nhất vai trò của TSCĐ trong hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD), kế toán doanh nghiệp cần nắm vững những vấn đề sau:

5.6.2.1. Những TSCĐ phải trích khấu hao

Theo quy định của chế độ tài chính hiện hành, cụ thể là các quy định của thông tư 45/2013/TT-BTC ngày 25 tháng 04 năm 2013 của Bộ Tài chính, phạm vi TSCĐ phải trích khấu hao được xác định như sau:

1. Tất cả TSCĐ hiện có của doanh nghiệp đều phải trích khấu hao, trừ những TSCĐ sau đây:

- TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn đang sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh.
- TSCĐ khấu hao chưa hết bị mất.
- TSCĐ khác do doanh nghiệp quản lý mà không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (trừ TSCĐ thuê tài chính).
- TSCĐ không được quản lý, theo dõi, hạch toán trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp.
- TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phúc lợi phục vụ người lao động của doanh nghiệp (trừ các TSCĐ phục vụ cho người lao động làm việc tại doanh nghiệp như: nhà nghỉ giữa ca, nhà ăn giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, bể chứa nước sạch, nhà để xe, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, xe đưa đón người lao động, cơ sở đào tạo, dạy nghề, nhà ở cho người lao động do doanh nghiệp đầu tư xây dựng).
- TSCĐ từ nguồn viện trợ không hoàn lại sau khi được cơ quan có thẩm quyền bàn giao cho doanh nghiệp để phục vụ công tác nghiên cứu khoa học.
- TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất lâu dài có thu tiền sử dụng đất hoặc nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất lâu dài hợp pháp.

5. Doanh nghiệp cho thuê TSCĐ hoạt động phải trích khấu hao đối với TSCĐ cho thuê.

6. Doanh nghiệp thuê TSCĐ theo hình thức thuê tài chính (gọi tắt là TSCĐ thuê tài chính) phải trích khấu hao TSCĐ đi thuê như TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp theo quy định hiện hành. Trường hợp ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, doanh nghiệp thuê TSCĐ thuê tài chính cam kết không mua lại tài sản thuê trong hợp đồng thuê tài chính, thì doanh nghiệp đi thuê được trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính theo thời hạn thuê trong hợp đồng.

9. Việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ được thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà TSCĐ tăng hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng, giảm TSCĐ theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp.

10. Đối với các công trình xây dựng cơ bản hoàn thành đưa vào sử dụng, doanh nghiệp đã hạch toán tăng TSCĐ theo giá tạm tính do chưa thực hiện quyết toán. Khi quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành có sự chênh lệch giữa giá trị tạm tính và giá trị quyết toán, doanh nghiệp phải điều chỉnh lại nguyên giá tài sản cố định theo giá trị quyết toán đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt. Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lại mức chi phí khấu hao đã trích kể từ thời điểm tài sản cố định hoàn thành, bàn giao đưa vào sử dụng đến thời điểm quyết toán được phê duyệt. Chi phí khấu hao sau thời điểm quyết toán được xác định trên cơ sở lấy giá trị quyết toán tài sản cố định được phê duyệt trừ (-) số đã trích khấu hao đến thời điểm phê duyệt quyết toán tài sản cố định chia (:) thời gian trích khấu hao còn lại của tài sản cố định theo quy định

5.6.2.2. Xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ

*** Xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình:**

- Đối với TSCĐ còn mới (chưa qua sử dụng), doanh nghiệp phải căn cứ vào khung thời gian sử dụng TSCĐ quy định tại thông tư 45/2013/TT-BTC ngày 25 tháng 04 năm 2013 của Bộ Tài chính Bộ để xác định thời gian sử dụng của TSCĐ.

Đối với tài sản cố định đã qua sử dụng, thời gian trích khấu hao của tài sản cố định được xác định như sau:

Thời gian trích KH của TSCĐ	=	Giá trị hợp lý của TSCĐ	x	Thời gian trích khấu hao của TSCĐ mới cùng loại xác định theo thông tư 45/2013/TT-BTC
		Giá bán của TSCĐ cùng loại mới 100% (hoặc của TSCĐ tương đương trên thị trường)		

Trong đó: Giá trị hợp lý của TSCĐ là giá mua hoặc trao đổi thực tế (trong trường hợp mua bán, trao đổi), giá trị còn lại của TSCĐ hoặc giá trị theo đánh giá của tổ chức có

chức năng thẩm định giá (trong trường hợp được cho, được biếu, được tặng, được cấp, được điều chuyển đến) và các trường hợp khác

- Trường hợp doanh nghiệp muốn xác định thời gian trích khấu hao của tài sản cố định mới và đã qua sử dụng khác so với khung thời gian trích khấu hao quy định tại Phụ lục 1 ban hành kèm theo Thông tư này, doanh nghiệp phải lập phương án thay đổi thời gian trích khấu hao tài sản cố định trên cơ sở giải trình rõ các nội dung sau:

- Tuổi thọ kỹ thuật của TSCĐ theo thiết kế;
- Hiện trạng TSCĐ (thời gian TSCĐ đã qua sử dụng, thể hệ tài sản, tình trạng thực tế của tài sản);
- Ảnh hưởng của việc tăng, giảm khấu hao TSCĐ đến kết quả sản xuất kinh doanh và nguồn vốn trả nợ các tổ chức tín dụng.
- Đối với các tài sản hình thành từ dự án đầu tư theo hình thức B.O.T, B.C.C thì doanh nghiệp phải bổ sung thêm Hợp đồng đã ký với chủ đầu tư.

*** *Xác định thời gian sử dụng TSCĐ vô hình***

1. Doanh nghiệp tự xác định thời gian trích khấu hao của tài sản cố định vô hình nhưng tối đa không quá 20 năm.
2. Đối với TSCĐ vô hình là giá trị quyền sử dụng đất có thời hạn, quyền sử dụng đất thuê, thời gian trích khấu hao là thời gian được phép sử dụng đất của doanh nghiệp.
3. Đối với TSCĐ vô hình là quyền tác giả, quyền sở hữu trí tuệ, quyền đối với giống cây trồng, thì thời gian trích khấu hao là thời hạn bảo hộ được ghi trên văn bằng bảo hộ theo quy định (không được tính thời hạn bảo hộ được gia hạn thêm).

*** *Nguyên tắc trích khấu hao***

- Việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ được thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà TSCĐ tăng hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng, giảm TSCĐ theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp

5.6.2.3 *Lựa chọn phương pháp tính khấu hao*

Đơn vị có thể áp dụng các phương pháp tính khấu hao sau:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng.
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh.
- Phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm.

Căn cứ khả năng đáp ứng các điều kiện áp dụng quy định cho từng phương pháp tính khấu hao TSCĐ, doanh nghiệp được lựa chọn các phương pháp khấu hao phù hợp với từng loại TSCĐ của doanh nghiệp. Mặc dù việc áp dụng phương pháp khấu hao nào là sự lựa chọn của doanh nghiệp nhưng phải được thực hiện một cách nhất quán đồng thời doanh nghiệp phải công khai phương pháp khấu hao đang vận dụng trên báo cáo tài chính.

5.6.3 Kế toán khấu hao và hao mòn TSCĐ

5.6.3.1 Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn của toàn bộ TSCĐ trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ và những trường hợp tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, kế toán sử dụng TK 214 - Hao mòn TSCĐ. Kết cấu cơ bản của TK này như sau:

Bên Nợ: Hao mòn TSCĐ giảm

Bên Có: Hao mòn TSCĐ tăng

Dư Có: Hao mòn TSCĐ hiện có

- TK 214 gồm có các tài khoản cấp 2 sau:

- + TK 2141- Hao mòn TSCĐ hữu hình
- + TK 214 2 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
- + TK 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình
- + TK 2147 -Hao mòn bất động sản đầu tư

5.6.3.2. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu

1. Định kỳ, căn cứ vào bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, kế toán trích khấu hao TSCĐ vào chi phí SXKD, đồng thời phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642, 241, ...

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (TK cấp 2 phù hợp)

2. Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi và hoạt động sự nghiệp vào cuối niên độ kế toán tài chính và phản ánh giá trị hao mòn như sau:

Nợ TK 353 (3533), 466

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

3. Trường hợp tăng hao mòn TSCĐ do nhận TSCĐ đã sử dụng từ các đơn vị nội bộ có tổ chức kế toán riêng, ghi:

Nợ TK 211, 213 (Nguyên giá TSCĐ)

Có TK 411 (Giá trị còn lại)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn)

4. Trường hợp giảm hao mòn TSCĐ do giảm TSCĐ (đã trình bày phần kế toán giảm TSCĐ).

5. Khi mua sắm hay xây dựng TSCĐ bằng nguồn vốn KHCB, ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 111, 112, 331

6. Nếu dùng nguồn vốn KHCB cho vay hoặc đầu tư khác, ghi:

Nợ TK 136, 128, 228...

Có TK 111, 112....

Khi nhận lại số vốn khấu hao được hoàn trả, ghi các bút toán ngược lại.

7. Trường hợp vốn khấu hao huy động không được hoàn lại (quan hệ cấp vốn khấu hao trong nội bộ):

* Cấp dưới:

- Khi nộp vốn khấu hao TSCĐ cho cấp trên theo phương thức ghi giảm vốn, ghi:

Nợ TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

Có TK 111, 112, 336

- Khi cấp dưới nhận vốn khấu hao TSCĐ của đơn vị cấp trên để bổ sung vốn kinh doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 136

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

* Cấp trên:

- Khi nhận được vốn khấu hao cơ bản của đơn vị cấp dưới nộp lên, ghi:

Nợ TK 111, 112, 136(8)

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1361)

- Khi cấp vốn khấu hao cho cấp dưới thì ghi ngược lại.

8. Trường hợp cuối năm tài chính, doanh nghiệp xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao TSCĐ, nếu có sự thay đổi mức khấu hao thì cần phải tiến hành điều chỉnh mức khấu hao ghi trên sổ kế toán như sau:

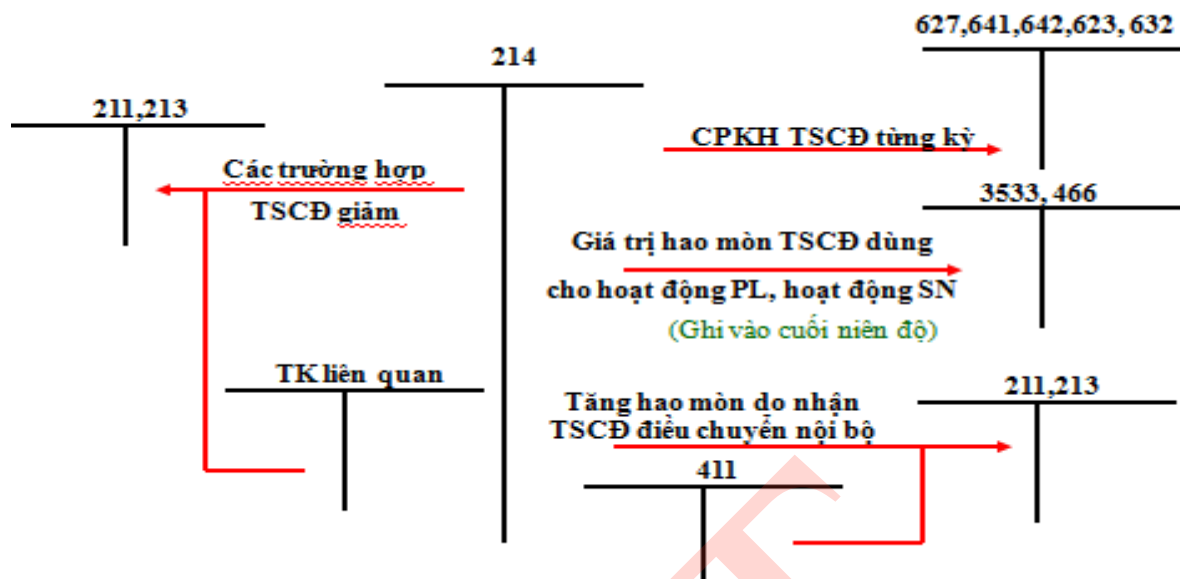
- Nếu số khấu hao tăng lên so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao tăng, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642 ... (Chênh lệch tăng)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

- Nếu số khấu hao giảm so với số đã trích trong năm kế toán ghi bút toán ngược lại.

SƠ ĐỒ 5.6 KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH



5.7 KẾ TOÁN SỬA CHỮA TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, TSCĐ bị hao mòn và hư hỏng từng bộ phận do nhiều nguyên nhân khác nhau. Để đảm bảo cho TSCĐ hoạt động bình thường trong suốt thời gian sử dụng, các doanh nghiệp phải tiến hành bảo dưỡng và sửa chữa TSCĐ khi bị hư hỏng.

Do tính chất, mức độ hao mòn và hư hỏng của TSCĐ rất khác nhau nên tính chất và quy mô của công việc sửa chữa TSCĐ cũng khác nhau.

* Nếu căn cứ vào quy mô sửa chữa TSCĐ thì công việc sửa chữa TSCĐ chia thành 2 loại:

- **Sửa chữa thường xuyên, bảo dưỡng:** Là hoạt động sửa chữa nhỏ, hoạt động bảo trì, bảo dưỡng theo yêu cầu kỹ thuật nhằm đảm bảo cho TSCĐ hoạt động bình thường. Công việc sửa chữa được tiến hành thường xuyên, thời gian sửa chữa ngắn, chi phí sửa chữa thường phát sinh không lớn, do vậy không phải lập dự toán.

- **Sửa chữa lớn:** Mang tính chất khôi phục hoặc nâng cấp, cải tạo khi TSCĐ bị hư hỏng nặng hoặc theo yêu cầu kỹ thuật đảm bảo nâng cao năng lực sản xuất và hoạt động của TSCĐ. Thời gian tiến hành sửa chữa lớn thường dài, chi phí sửa chữa phát sinh nhiều, do vậy doanh nghiệp phải lập kế hoạch, dự toán theo từng công trình sửa chữa lớn.

* Nếu căn cứ vào phương thức tiến hành sửa chữa TSCĐ thì doanh nghiệp có thể tiến hành sửa chữa TSCĐ theo 2 phương thức:

- **Phương thức tự làm:** Doanh nghiệp phải chi trả các chi phí sửa chữa TSCĐ như: Chi phí vật liệu, phụ tùng, nhân công... Công việc sửa chữa TSCĐ có thể do bộ phận quản lý, sử dụng TSCĐ hay bộ phận sản xuất, kinh doanh phụ của doanh nghiệp thực hiện.

- **Phương thức thuê ngoài:** Doanh nghiệp tổ chức cho các đơn vị bên ngoài đấu thầu hoặc giao thầu sửa chữa và ký hợp đồng sửa chữa với đơn vị trúng thầu hoặc nhận thầu. Hợp đồng phải quy định rõ giá giao thầu sửa chữa TSCĐ, thời gian giao nhận TSCĐ, nội dung công việc sửa chữa ...Hợp đồng giao thầu sửa chữa TSCĐ là cơ sở để doanh nghiệp quản lý, kiểm tra công tác sửa chữa TSCĐ.

5.7.1 Kế toán sửa chữa thường xuyên TSCĐ

Chi phí sửa chữa thường xuyên TSCĐ khi phát sinh thường được hạch toán thẳng vào chi phí sản xuất kinh doanh của bộ phận có tài sản sửa chữa:

1. Nếu do bộ phận có tài sản tự tiến hành sửa chữa, kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642 (nếu chi phí chữa nhỏ)

Nợ TK 142 - Chi phí trả trước (nếu chi phí sửa chữa cần phân bổ dần)

Có TK liên quan: 111, 152, 334...

Đồng thời xác định mức phân bổ tính vào chi phí SXKD từng kỳ, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 142, 242 - Chi phí trả trước

2. Nếu do bộ phận sản xuất phụ tiến hành sửa chữa mà không tập hợp riêng chi phí của bộ phận sản xuất phụ thì hạch toán như nghiệp vụ 1.

3. Nếu do bộ phận sản xuất phụ tiến hành sửa chữa mà doanh nghiệp tập hợp chi phí riêng cho từng bộ phận sản xuất phụ thì thực hiện tập hợp chi phí để tính giá thành công trình sửa chữa, sau đó phân bổ giá thành dịch vụ sửa chữa cho bộ phận sử dụng tài sản.

- Khi chi phí sửa chữa thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 622, 627

Có TK 111, 152, 153, 334...

Cuối kỳ kết chuyển chi phí của bộ phận sản xuất phụ, kế toán ghi:

Nợ TK 154 (Chi tiết PXSX phụ)

Có TK 621, 622, 627

- Khi bàn giao TSCĐ sửa chữa hoàn thành cho bộ phận sử dụng TSCĐ, căn cứ giá trị lao vụ sửa chữa hoàn thành do bộ phận sản xuất phụ cung cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642 - (Nếu chi phí sửa chữa nhỏ)

Nợ TK 142, 242- (Nếu chi phí sửa chữa cần được phân bổ dần)

Có TK 154 (Chi tiết PXSX phụ)

Đồng thời xác định mức phân bổ tính vào chi phí SXKD của bộ phận sử dụng TSCĐ từng kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 142, 242- Chi phí trả trước

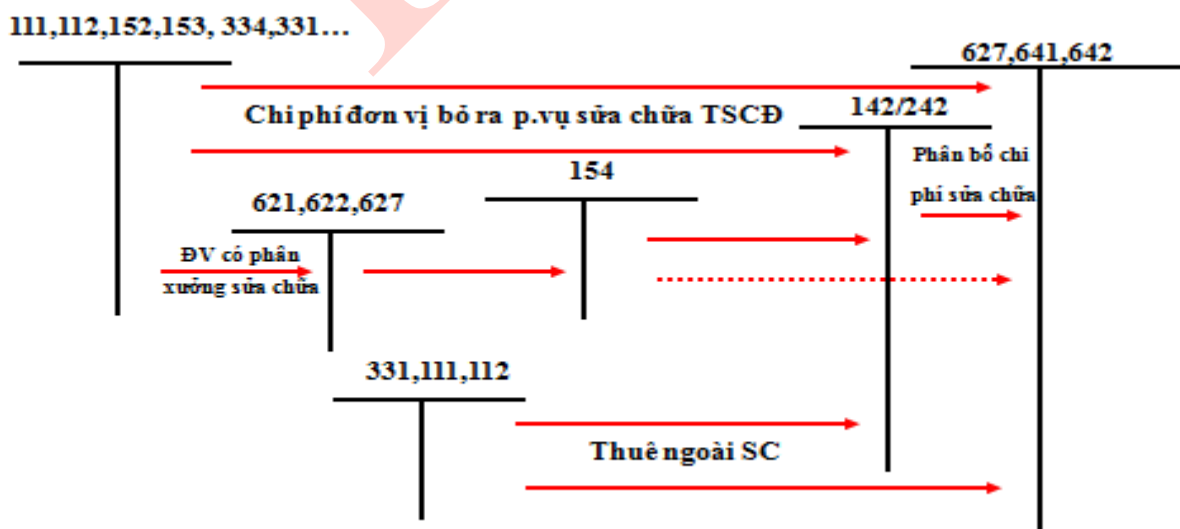
4. Nếu thuê ngoài sửa chữa thì số tiền phải trả cho đơn vị sửa chữa, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642, 142

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 331...

SƠ ĐỒ 5.7 KẾ TOÁN SỬA CHỮA THƯỜNG XUYÊN TSCĐ



5.7.2. Kế toán sửa chữa lớn TSCĐ

* Để phản ánh tình hình sửa chữa lớn TSCĐ, kế toán sử dụng TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang (TK cấp 2 : TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ).

*** Phương pháp kế toán sửa chữa lớn TSCĐ**

1. Nếu doanh nghiệp có kế hoạch sửa chữa lớn ngay từ đầu năm thì doanh nghiệp có thể trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch:

a. Hàng kỳ, trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 335 - Chi phí phải trả

b. Chi phí sửa chữa lớn (SCL) thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ

Có TK 111, 152, 153, 214, 334, 338...

c. Khi công trình sửa chữa lớn TSCĐ hoàn thành, kết chuyển chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ

d. Kế toán tiến hành xử lý số chênh lệch giữa số chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh so với số được trích trước theo kế hoạch (nếu có), ghi:

d1. Nếu số thực tế phát sinh lớn hơn số trích trước thì sẽ trích bổ sung, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642...

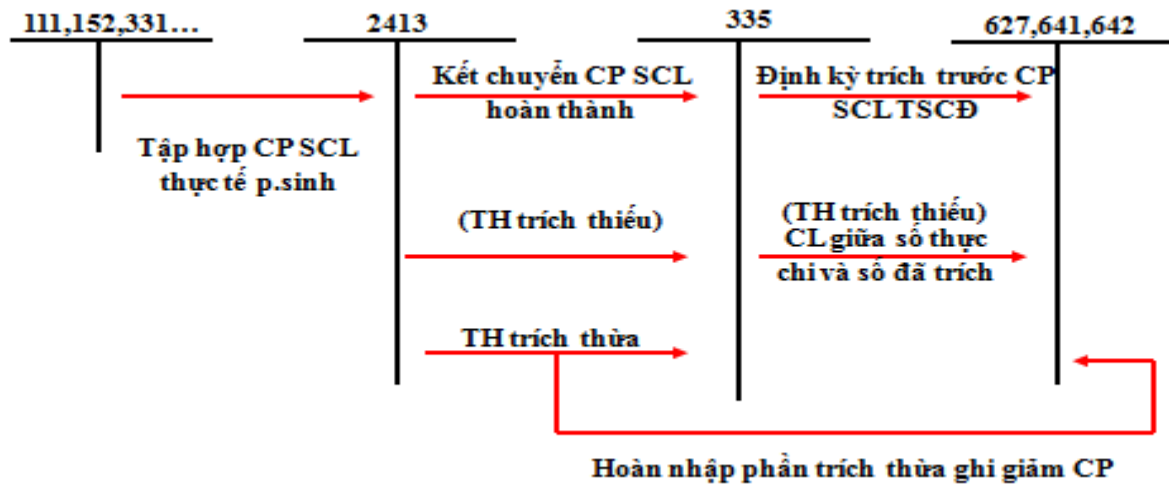
Có TK 335 - Chi phí phải trả

d2. Nếu số thực tế phát sinh nhỏ hơn số trích trước thì ghi giảm chi phí kế toán ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 627, 641...

SƠ ĐỒ 5.8 KẾ TOÁN TRÍCH TRƯỚC CHI PHÍ SỬA CHỮA LỚN TSCĐ



2. Nếu doanh nghiệp không có kế hoạch trích trước thì doanh nghiệp sẽ phân bổ dần chi phí sửa chữa lớn vào các đối tượng có liên quan:

a. Chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ

Có TK 111, 112, 331...

b. Khi công trình sửa chữa lớn hoàn thành, kết chuyển chi phí sửa chữa lớn để phân bổ dần, kế toán ghi:

Nợ TK 142, 242

Có TK 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ

c. Phân bổ chi phí từng kỳ vào các đối tượng sử dụng có liên quan, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 142, 242

3. Sửa chữa lớn mang tính chất nâng cấp, cải tạo làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng Tài sản đó:

a. Khi phát sinh chi phí SCL mang tính chất nâng cấp, cải tạo TSCĐ hữu hình sau ghi nhận ban đầu, kế toán ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Có TK 111, 152, 331, 334...

b. Khi công việc sửa chữa lớn hoàn thành đưa TSCĐ vào sử dụng:

- Những chi phí phát sinh không thỏa mãn tiêu chuẩn ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình, kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642 (Nếu chi phí sửa chữa nhỏ)

Nợ TK 142, 242 (Nếu chi phí sửa chữa lớn lớn)

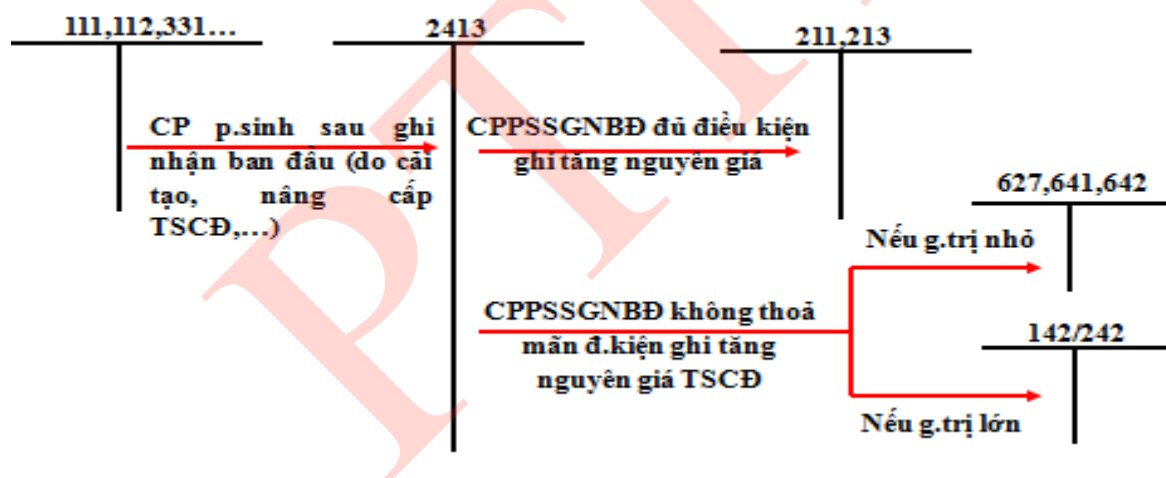
Có TK 241 - XDCB dở dang

- Những chi phí phát sinh thỏa mãn tiêu chuẩn ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình, kế toán ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có TK 241 - XDCB dở dang

SƠ ĐỒ 5.8 KẾ TOÁN SỬA CHỮA NÂNG CẤP TSCĐ



5.8. KẾ TOÁN CÁC NGHIỆP VỤ KHÁC VỀ TSCĐ

5.8.1. Kế toán thuê TSCĐ

5.8.1.1. Kế toán TSCĐ đi thuê tài chính

*** Một số quy định khi hạch toán TSCĐ thuê tài chính**

- Phải theo dõi chi tiết từng loại, từng TSCĐ đi thuê theo phương thức thuê tài chính.

- Việc ghi nhận nguyên giá của TSCĐ đi thuê tài chính tại thời điểm thuê theo quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) 06; Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận theo giá thấp hơn trong 2 giá: Giá trị hợp lý của TSCĐ được xác định tại thời điểm khởi đầu thuê hoặc giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Sau thời điểm đó, kế toán TSCĐ thuê tài chính được thực hiện theo quy định của VAS 03.

- Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí hoạt động 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 hoạt động tài chính và khoản phải trả nợ gốc từng kỳ. Số tiền lãi thuê trong suốt thời hạn thuê và từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (x) với tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định.

- Trường hợp số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên thuê phải hoàn lại thì định kỳ bên thuê phải hoàn trả dần cho bên cho thuê theo số liệu thể hiện trên hóa đơn dịch vụ cho thuê do bên cho thuê gửi đến.

- Bên đi 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 hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê (mặc dù được quản lý như tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng bên thuê không được dùng tài sản thuê để cầm cố, thế chấp hoặc để đảm bảo cho bất kỳ một nghĩa vụ tài chính nào).

- Trường hợp lãi thuê tài chính đủ điều kiện được vốn hóa vào giá trị tài sản dở dang thì thực hiện theo quy định của VAS 16.

Để phản ánh TSCĐ thuê tài chính, kế toán sử dụng TK 212 - TSCĐ thuê tài chính. Kết cấu của tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính tăng

Bên Có: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính giảm

Dư Nợ: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính hiện có

Chứng từ kế toán sử dụng trong kế toán thuê tài chính

- Hợp đồng thuê tài chính

- Hóa đơn dịch vụ cho thuê tài chính

- Các chứng từ liên quan khác....

***Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu**

1. Khi phát sinh các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến tài sản thuê tài chính trước khi nhận tài sản thuê như đàm phán, ký kết hợp đồng..., ghi:

Nợ TK 142- Chi phí trả trước

Có TK 111, 112...

2. Khi chi tiền ứng trước khoản tiền thuê tài chính, ký quỹ đảm bảo việc thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 342 - Nợ dài hạn (Số tiền thuê trả trước)

Nợ TK 244 - Ký quỹ, ký cược dài hạn

Có TK 111, 112...

3. 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.

3.1 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 thuê, ghi:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính

Nợ TK 138 - (Thuế GTGT đầu vào của TSCĐ thuê tài chính)

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả

Có TK 342 - Nợ dài hạn

Có TK 142, 111, 112...(Chi phí trực tiếp ban đầu tính vào nguyên giá)

3.2 Định kỳ, nhận được hóa đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

3.2.1 Khi chi tiền trả Nợ gốc và tiền lãi thuê tài sản cho đơn vị cho thuê, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Lãi thuê phải trả kỳ này)

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này có cả thuế GTGT)

Có TK 111, 112...

3.2.2.a Doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Lãi thuê phải trả kỳ này)

b. Khi thanh toán, ghi:

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này + lãi thuê phải trả kỳ này)

Có TK 111, 112....

3.2.3 Căn cứ vào hóa đơn thanh toán tiền thuê, phản ánh số thuế GTGT phải thanh toán cho bên cho thuê trong kỳ, ghi:

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

Hoặc: Nợ TK 627, 641, 642...(Nếu TSCĐ đi thuê dùng cho hoạt động SXKD hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp)

Có TK 138 - Phải thu khác (1388)

4. Trường hợp nợ gốc phải trả về thuê tài chính xác định theo giá mua chưa có thuế GTGT mà bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê:

4.1 Kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản và các chứng từ có liên quan phản ánh giá trị TSCĐ thuê tài chính theo giá mua chưa có thuế GTGT đầu vào, ghi:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính (Nguyên giá TSCĐ theo giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này chưa có thuế GTGT)

Có TK 342- Nợ dài hạn (Nợ gốc còn phải trả = Giá trị hiện tại của tài khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê - Nợ gốc phải trả kỳ này)

Có TK 142, 111, 112... (Chi phí trực tiếp liên quan tính vào Nguyên giá)

4.2 Định kỳ, nhận được hóa đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

4.2.1 Khi xuất tiền trả nợ gốc, tiền lãi thuê và thuế GTGT cho đơn vị cho thuê, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lãi thuê phải trả kỳ này)

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này)

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

Hoặc: Nợ TK 627, 641, 642 - (TSCĐ đi thuê dùng cho hoạt động SXKD hàng hóa dịch vụ không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp)

Có TK liên quan: 111, 112...

4.2.2 Khi doanh nghiệp chưa trả tiền ngay:

a. Phản ánh lãi thuê tài chính và thuế GTGT phải trả kỳ này, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lãi thuê phải trả kỳ này)

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

Hoặc: Nợ TK 627, 641, 642 (TSCĐ đi thuê dùng cho hoạt động SXKD hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp)

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Lãi thuê phải trả kỳ này + Thuế GTGT phải trả kỳ này)

b. Khi thanh toán ghi:

Nợ TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này+ Lãi thuê phải trả + thuế GTGT)

Có TK 111, 112...

5. 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 ghi, ghi:

Nợ TK 342- Nợ dài hạn

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả

6. Khi trả phí cam kết sử dụng vốn phải trả cho bên cho thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 111, 112...

7. Định kỳ, tính trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính vào chi phí SXKD, ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642, 241...

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2142)

8. Khi trả lại TSCĐ thuê tài chính theo quy định của hợp đồng thuê cho bên cho thuê, kế toán ghi giảm giá trị TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2142)

Có TK 212 - TSCĐ thuê tài chính

9. 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:

- Khi chuyển từ tài sản thuê tài chính sang tài sản chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 212 - TSCĐ thuê tài chính

- Số tiền trả khi mua lại TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 111, 112...

- Đồng thời chuyển giá trị hao mòn, ghi:

Nợ TK 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

Có TK 2141, 2143

5.8.1.2. Kế toán TSCĐ thuê hoạt động

5.8.1.2.1. Kế toán TSCĐ đi thuê hoạt động

Doanh nghiệp sử dụng tài khoản ngoài bảng CĐKT là **TK 001 - Tài sản thuê ngoài** để theo dõi nguyên giá của TSCĐ đi thuê. Tiền thuê TSCĐ hoạt động được tính vào chi phí SXKD theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản mà không phụ thuộc vào phương thức thanh toán tiền thuê (trả từng kỳ, trả kỳ trước hay trả sau).

Khi nhận được TSCĐ thuê hoạt động, kế toán ghi đơn Nợ TK 001 (TK này được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng cho thuê và từng loại tài sản thuê).

1. Khi xác định tiền thuê phải trả trong kỳ, hoặc trả trước, ghi:

Nợ TK 627, 642, ... (Số trả cho kỳ này)

Nợ TK 142, 242, (Số trả trước cho nhiều kỳ)

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

Có TK lq 111, 112, 331 (Tổng giá thanh toán)

2. Định kỳ phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642...

Có TK 142, 242

3. Trong trường hợp sửa chữa TSCĐ đi thuê:

- Nếu hợp đồng quy định chi phí sửa chữa tài sản do bên đi thuê chịu thì hạch toán tương tự như sửa chữa TSCĐ của doanh nghiệp.

- Nếu hợp đồng quy định chi phí sửa chữa tài sản do bên cho thuê chịu thì coi như bên đi thuê cung cấp dịch vụ sửa chữa cho bên cho thuê.

5.8.1.2.2. Kế toán TSCĐ cho thuê hoạt động

- Do cho thuê hoạt động không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cho thuê nên bên cho thuê vẫn ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng CĐKT theo cách phân loại tài sản của DN.

- Chi phí cho thuê hoạt động trong kỳ bao gồm:

+ Khấu hao tài sản cho thuê hoạt động (phù hợp chính sách khấu hao của doanh nghiệp).

+ Chi phí trực tiếp ban đầu được ghi nhận ngay hoặc phân bổ dần cho suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.

- Doanh thu cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê mà không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

1. Khi phát sinh các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 627 CP sản xuất chung (Ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ)

Nợ TK 142, 242 (Phân bổ dần)

Có TK 111, 112, 331...

2. Trường hợp thu tiền cho thuê hoạt động theo định kỳ:

- Khi phát hành hóa đơn thanh toán tiền thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5113)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra nếu có

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

3. Trường hợp thu trước tiền cho thuê hoạt động nhiều kỳ:

- Khi nhận tiền trả trước, ghi:

Nợ TK 111, 112...(Tổng số tiền nhận trước)

Có TK 3387 Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 3331 Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

- Định kỳ, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5113)

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cho thuê tài sản không được thực hiện tiếp hoặc thời gian thực hiện ngắn hơn thời gian đã thu tiền trước (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - (Phần chưa kết chuyển vào doanh thu)

Nợ TK 511 - (Phần đã kết chuyển vào doanh thu)

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Có TK 111, 112, 3388 (Số tiền đã trả hoặc còn phải trả)

4. Riêng đối với trường hợp doanh nghiệp tính thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp thì cuối kỳ kế toán tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5113)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp

5. Định kỳ tính và trích khấu hao TSCĐ cho thuê hoạt động vào chi phí sản xuất kinh doanh, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (6274)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

6. Định kỳ, phân bổ chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến hoạt động cho thuê phải phân bổ dần phù hợp với doanh thu được ghi nhận, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 142, 242

5.8.1.3 Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ

(1). Giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính

Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và thuê lại bởi chính người bán. Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa được thực hiện hoặc chi phí trả trước dài hạn và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản. Trong giao dịch bán và thuê lại, nếu có chi phí phát sinh ngoài chi phí khấu hao thì được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

1a. Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá bán tài sản cao hơn giá còn lại của TSCĐ.

- Khi hoàn tất thủ tục bán tài sản, căn cứ vào hóa đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Theo giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá TSCĐ)

- Các bút toán ghi nhận các bút toán quá trình thuê tài chính tài sản cố định
- Định kỳ, kế toán tính, trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính vào chi phí sản xuất kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

- Định kỳ, kết chuyển chênh lệch lớn hơn (lãi) giữa giá bán và giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại, ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với thời gian thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642...

1b. Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

- Khi hoàn tất thủ tục bán tài sản, căn cứ vào hóa đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Tính bằng giá bán TSCĐ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Nợ TK 214 - Hao mòn tài sản cố định (nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá TSCĐ)

- Định kỳ, kết chuyển số chênh lệch nhỏ hơn (lỗ) giữa giá bán và giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi tăng chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642...

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

(2). Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

2a. Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ phát sinh.

- Phản ánh số thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

Có TK 711- Thu nhập khác (giá bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811- Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số đã hao mòn - Nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá TSCĐ)

2b. Nếu giá bán được thỏa thuận thấp hơn giá hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh.

Nếu trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản tiền thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường, thì khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng:

- Căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, phản ánh thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112...

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Tính bằng giá bán TSCĐ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chênh lệch giá trị còn lại của TSCĐ lớn hơn giá bán)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình

- Trong các kỳ tiếp theo phân bổ số lỗ về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

2b. Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà phải được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến được sử dụng;

- Căn cứ vào hóa đơn GTGT bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tính bằng giá trị hợp lý của TSCĐ)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Đồng thời, ghi giảm giá trị TSCĐ bán và thuê lại:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình

- Định kỳ, phân bổ lãi về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động, ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642

- Định kỳ, xác định tiền thuê TSCĐ phải trả, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

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

Có các TK 111, 112, 131

2d. Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay là trong kỳ phát sinh.

5.8.2. Kế toán nghiệp vụ kiểm kê, đánh giá lại TSCĐ

5.8.2.1. Kế toán nghiệp vụ kiểm kê tài sản cố định

*** Kiểm kê phát hiện thiếu**

Mỗi trường hợp TSCĐ phát hiện thiếu khi kiểm kê, hội đồng kiểm kê đều phải lập biên bản, xác định nguyên nhân, trách nhiệm vật chất và xử lý theo quy định của chế độ tài chính và quy chế tài chính của đơn vị.

Giá trị còn lại của TSCĐ thiếu khi kiểm kê là giá trị thiệt hại đối với đơn vị. Trên thực tế, tùy theo nguyên nhân và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền có thể xử lý khoản thiệt hại theo từng trường hợp cụ thể.

- Khi phát hiện thiếu TSCĐ mà có quyết định xử lý ngay của các cấp có thẩm quyền, căn cứ vào “Biên bản xử lý TSCĐ thiếu mất” và hồ sơ về TSCĐ, kế toán xác định phần thiệt hại (Giá trị còn lại trên sổ kế toán) và ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (nếu có)

Nợ TK 138 (1381) - (Số bắt bồi thường)

Nợ TK 811 - (Phần tính vào chi phí khác)

Có TK 211, 213 (Nguyên giá)

- Trường hợp phải chờ quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, kế toán phản ánh giá trị còn lại của TSCĐ vào các khoản chờ xử lý:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (nếu có)

Nợ TK 138 - (Giá trị còn lại của TSCĐ)

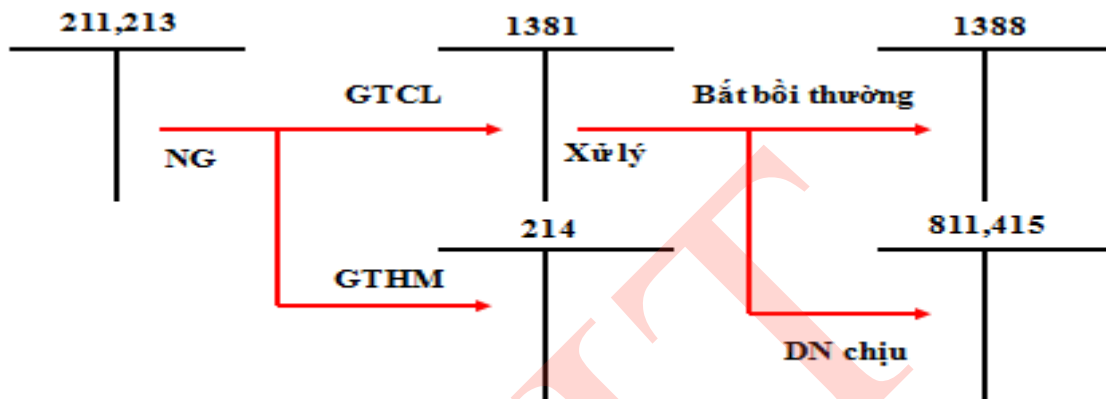
Có TK 211, 213 (Nguyên giá)

- Khi có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, ghi:

Nợ TK 1388, 811....

Có TK 138 - Phải thu khác (1381)

SƠ ĐỒ 5.9 KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THIỂU KHI KIỂM KÊ



*** Kiểm kê phát hiện thừa**

Tại thời điểm kiểm kê phát hiện có TSCĐ chưa được ghi sổ kế toán, về nguyên tắc hội đồng kiểm kê phải xác minh nguồn gốc của tài sản thừa.

a. Nếu tài sản thừa thuộc sở hữu của doanh nghiệp

- Nếu thừa chưa rõ nguyên nhân và chờ quyết định xử ký, ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3381)

- Tùy theo nguyên nhân và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3381)

Có TK 338, 711, 3533, 466

- Đồng thời xác định mức độ hao mòn để phản ánh giá trị hao mòn và trích khấu hao bổ sung (đối với TSCĐ phải trích khấu hao), ghi:

Nợ TK 627, 641, 642,...

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Hoặc ghi:

Nợ TK 3533, 466 (Đối với TSCĐ phúc lợi, sự nghiệp)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

5.8.2.2. Kế toán nghiệp vụ đánh giá lại TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, do tác động của nhiều nguyên nhân khác nhau (lạm phát, tiến bộ KHKT...) làm cho nguyên giá TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ không còn phản ánh đúng giá thị trường của TSCĐ. Do vậy nếu vẫn căn cứ vào giá trị tại thời điểm mua TSCĐ để tiến hành thu hồi vốn thì vốn kinh doanh của doanh nghiệp không được bảo toàn. Xuất phát từ yêu cầu quản lý, bảo toàn vốn, doanh nghiệp phải đánh giá lại TSCĐ theo mặt bằng giá ở thời điểm đánh giá lại TSCĐ. Việc đánh giá lại TSCĐ được thực hiện theo quy định của Nhà nước.

Khi đánh giá lại TSCĐ, doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê, xác định số TSCĐ hiện có, thành lập hội đồng đánh giá lại TSCĐ.

Đồng thời, doanh nghiệp phải xác định lại nguyên giá mới, giá trị hao mòn và giá trị còn lại theo nguyên giá mới. Trên cơ sở đó, doanh nghiệp phải xác định phần nguyên giá, giá trị hao mòn, giá trị còn lại phải được điều chỉnh tăng (hoặc giảm) so với sổ kế toán để làm căn cứ ghi sổ.

Khi đánh giá lại TSCĐ, các khoản chênh lệch phát sinh được hạch toán vào TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Căn cứ vào “Biên bản kiểm kê và đánh giá lại TSCĐ” kế toán xác định và ghi sổ phần nguyên giá TSCĐ điều chỉnh tăng:

Nợ TK 211, 213

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

- Sổ điều chỉnh giảm nguyên giá TSCĐ:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK 211, 213

- Nếu có điều chỉnh giá trị hao mòn của TSCĐ (theo phương pháp xác định giá trị còn lại sau khi đánh giá lại).

Trường hợp điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ TK 214 - hao mòn TSCĐ

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Trường hợp có điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ TK 412- Chênh lệch đánh giá lại TS

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

5.9 KẾ TOÁN ĐẦU TƯ, XÂY DỰNG CƠ BẢN TRONG DOANH NGHIỆP

5.9.1 Các hình thức đầu tư xây dựng cơ bản

* **Hình thức chủ đầu tư trực tiếp quản lý thực hiện dự án:** Chủ đầu tư tổ chức chọn thầu và trực tiếp ký hợp đồng với một hoặc nhiều tổ chức tư vấn để thực hiện khảo sát, thiết kế, soạn thảo hồ sơ mời thầu, tổ chức đấu thầu hoặc chọn thầu. Sau khi chủ đầu tư ký hợp đồng với đơn vị trúng thầu xây lắp, nhiệm vụ giám sát, quản lý quá trình thi công đảm bảo tiến độ và chất lượng vẫn do tổ chức tư vấn đó được lựa chọn đảm nhiệm.

* **Hình thức chủ nhiệm điều hành dự án:** Chủ đầu tư tổ chức chọn thầu và ký hợp đồng với một tổ chức tư vấn thay mình làm chủ nhiệm điều hành dự án đứng ra giao dịch, ký kết hợp đồng với tổ chức khảo sát, thiết kế, cung ứng vật tư, thiết bị... Để thực hiện các nhiệm vụ của quá trình thực hiện dự án đồng thời chịu trách nhiệm giám sát, quản lý toàn bộ quá trình thực hiện dự án (quy mô lớn, thời gian xây dựng dài, kỹ thuật xây dựng phức tạp).

* **Hình thức chìa khóa trao tay:** Chủ đầu tư tổ chức đấu thầu dự án lựa chọn một nhà thầu (tổng thầu xây dựng) đảm nhiệm toàn bộ công trình trong quá trình thực hiện dự án. Chủ đầu tư chỉ trình duyệt thiết kế kỹ thuật, tổng dự toán, nghiệm thu và nhận bàn giao khi dự án hoàn thành đưa vào sử dụng (các công trình nhà ở, dân dụng và SXKD có quy mô nhỏ, kỹ thuật xây dựng đơn giản).

* **Hình thức tự làm:** Chủ đầu tư sử dụng lực lượng được phép hành nghề xây dựng để thực hiện khối lượng xây lắp công trình (Công trình sửa chữa, cải tạo có quy mô nhỏ, công trình chuyên ngành đặc biệt như xây dựng nông, lâm nghiệp...).

5.9.2 Nội dung kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong doanh nghiệp

Nhiệm vụ của mỗi doanh nghiệp (DN) là thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD), song khi thực hiện kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản để tạo ra hay bổ sung cơ sở vật chất kỹ thuật nhằm tạo lập hay tăng cường năng lực hoạt động SXKD cho chính mình, thì doanh nghiệp có thêm nhiệm vụ quản lý hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản, quản lý vốn đầu tư tức là doanh nghiệp còn có tư cách là đơn vị chủ đầu tư. Tuy nhiên thực tế những năm qua cho thấy vấn đề thất thoát vốn đầu tư xây dựng cơ bản xảy ra đã khá nghiêm trọng. Có thể có nhiều nguyên nhân khác nhau gây lên sự thất thoát đó nhưng trong đó không thể không kể đến nguyên nhân từ những tồn tại, bất cập trong quản lý. Kế toán với tư cách là một công cụ quản lý kinh tế hữu hiệu phải được tổ chức như thế nào để đáp ứng yêu cầu, đó là tất yếu khách quan nhằm góp phần đắc lực vào việc tăng cường quản lý vốn đầu tư xây dựng cơ bản. Nội dung của công việc kế toán của đơn vị chủ đầu tư nói chung và kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong doanh nghiệp nói riêng gồm:

- Kế toán nguồn vốn đầu tư
- Kế toán sử dụng vốn đầu tư mà trọng tâm là kế toán chi phí thực hiện đầu tư (kế toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản)
- Lập Báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán vốn đầu tư.

Tùy thuộc vào việc doanh nghiệp (với tư cách là đơn vị chủ đầu tư) có thành lập ban quản lý dự án và có tổ chức công tác kế toán đầu tư xây dựng cơ bản riêng hay không, đồng thời tùy thuộc vào hình thức đầu tư doanh nghiệp lựa chọn, mà nội dung cụ thể của kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong doanh nghiệp được thể hiện theo các trường hợp sau đây:

5.9.2.1 Kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong trường hợp doanh nghiệp có thành lập ban quản lý dự án và tổ chức công tác kế toán riêng quá trình đầu tư xây dựng cơ bản.

Trong trường hợp này, Kế toán đầu tư xây dựng cơ bản tuân thủ theo quy định trong chế độ kế toán áp dụng cho đơn vị chủ đầu tư ban hành theo thông tư 195/2012/TT-BTC ngày 15 tháng 11 năm 2012 của Bộ Tài chính, trong đó quy định:

- Hình thức kế toán kế toán: Nhật ký Sổ Cái, Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ và Hình thức kế toán trên máy vi tính

- Hệ thống tài khoản kế toán: Áp dụng Hệ thống tài khoản ban hành theo Quyết định 15/2003/QQD-BTC và thông tư 244/2009/TT-BTC, kết hợp với đặc điểm hoạt động có sự thay đổi về nội dung và tài khoản của các tài khoản, ví dụ:

- Tài khoản 152 - “Nguyên liệu, vật liệu” được xây dựng gồm 07 Tài khoản cấp 2:

- (1) Tài khoản 1521 - Vật liệu trong kho
- (2) Tài khoản 1522 - Vật liệu giao cho bên nhận thầu
- (3) Tài khoản 1523 - Thiết bị trong kho
- (4) Tài khoản 1524 - Thiết bị đưa đi lắp
- (5) Tài khoản 1525 - Thiết bị tạm sử dụng
- (6) Tài khoản 1526 - Vật liệu, thiết bị đưa gia công
- (7) Tài khoản 1528 - Vật liệu khác

- Báo cáo tài chính của Ban quản lý dự án đầu tư gồm 03 báo cáo B01-CĐT, B02-CĐT, B03- CĐT và 05 phụ biểu bắt buộc; Sửa đổi, bổ sung Thuyết minh báo cáo tài chính:

a). Báo cáo tài chính

- | | |
|---------------------------------|------------------|
| - Bảng Cân đối Kế toán | Mẫu số B01 - CĐT |
| - Nguồn vốn đầu tư | Mẫu số B02 - CĐT |
| - Thực hiện đầu tư xây dựng | Mẫu số B03 - CĐT |
| - Thuyết minh báo cáo tài chính | Mẫu số B04 - CĐT |

b). Phụ biểu báo cáo tài chính

- | | |
|---|-------------------|
| - Chi tiết nguồn vốn đầu tư | Mẫu số F02 - CĐT |
| - Thực hiện đầu tư theo dự án, công trình, hạng mục công trình | Mẫu số F03A- CĐT |
| - Quyết toán vốn đầu tư theo dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao sử dụng | Mẫu số F03B- CĐT |
| - Chi phí khác | Mẫu số F03C- CĐT |
| - Chi phí Ban quản lý dự án đầu tư | Mẫu số F03D - CĐT |

4.9.2.1.1 Kế toán nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

Để thực hiện các dự án đầu tư xây dựng cơ bản, chủ đầu tư có thể sử dụng các nguồn vốn khác nhau: Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản tự có (vốn do ngân sách hay cấp trên cấp, vốn do chủ sở hữu doanh nghiệp đầu tư,...) nguồn vốn vay dài hạn ngân hàng...

Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản trong doanh nghiệp là nguồn vốn được sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng cơ bản, mua sắm, trang bị cơ sở vật chất kỹ thuật cho doanh nghiệp mà chủ yếu tạo ra TSCĐ để phục vụ hoạt động SCKD và các hoạt động khác.

Kế toán nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản sử dụng TK 441 - Nguồn vốn đầu tư. Kết cấu tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Nguồn vốn đầu tư giảm do:

- Dự án, tiểu dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào khai thác sử dụng đã được phê duyệt quyết toán.

- Nộp trả, chuyển vốn đầu tư cho nhà nước, cơ quan cấp trên, cho chủ đầu tư khác (nếu có)

Bên Có: Nguồn vốn đầu tư tăng do:

- Ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp vốn đầu tư

- Nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp dùng để đầu tư xây dựng

- Nhận vốn đầu tư được tài trợ, viện trợ, hỗ trợ

- Nguồn vốn khác dùng để đầu tư (vốn đóng góp của những người được hưởng lợi từ dự án, tiền lãi gửi của vốn đầu tư, nguồn vốn khác...)

Số dư bên Có: Số vốn đầu tư hiện có của ban quản lý dự án chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng hoạt động đầu tư và xây dựng chưa hoàn thành, hoặc đã hoàn thành những quyết toán chưa được phê duyệt.

TK 441 gồm các tài khoản cấp 2 sau:

+ *TK 4411 - Nguồn vốn ngân sách nhà nước* : Phản ánh số vốn đầu tư do ngân sách nhà nước cấp để thực hiện dự án đầu tư xây dựng.

+ *TK 4412 - Nguồn vốn chủ sở hữu*: Phản ánh số vốn đầu tư thuộc nguồn vốn chủ sở hữu của các doanh nghiệp, tổ chức kinh tế chuyển sang để thực hiện dự án. Đối với doanh nghiệp nhà nước, vốn đầu tư được hình thành từ các nguồn:

- Nguồn vốn Ngân sách cấp
- Vốn có nguồn gốc từ Ngân sách Nhà nước
- Quỹ đầu tư phát triển

- Các khoản thu của Nhà nước để lại cho doanh nghiệp
- Quỹ phúc lợi

+TK 4418 - Nguồn vốn đầu tư khác: Phản ánh các nguồn vốn khác để thực hiện dự án đầu tư xây dựng như: Vốn đóng góp từ những người được hưởng lợi từ dự án, tiền lãi gửi tặng vốn đầu tư...

Và các tài khoản liên quan như : TK 341, 111, 112...

Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

1. Khi ban quản lý dự án nhận vốn đầu tư của Ngân sách Nhà nước cấp, nhận vốn của bộ phận sản xuất kinh doanh doanh nghiệp chuyển sang bằng tiền, nhận vốn để cấp tạm ứng hoặc thanh toán cho nhà thầu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 331...

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4411, 4412)

2. Khi ban quản lý dự án nhận vốn đầu tư chi trực tiếp cho ban quản lý dự án:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý dự án

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

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

3. Khi nhận vốn đầu tư bằng TSCĐ do cấp trên cấp để sử dụng cho hoạt động của ban quản lý dự án, ghi:

Nợ TK 211, 213

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

Đồng thời ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí ban quản lý dự án

Có TK 466 - Nguồn vốn đã hình thành TSCĐ

4. Khi nhận vốn đầu tư bằng vật liệu, thiết bị, công cụ, ghi:

Nợ TK 142, 153

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

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

5. Khi nhận vốn đầu tư chi trực tiếp chi công trình, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (2411)

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

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

6. Khi nhận các khoản đóng góp bằng ngày công lao động, nguyên vật liệu sử dụng cho xây dựng công trình, phải quy đổi ra tiền, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư, xây dựng (2411)

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4418)

7. Khi nhận các khoản đóng góp bằng tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4418)

8. Khoản thu hồi (chênh lệch thu lớn hơn chênh lệch chi) do phá dỡ công trình để xây dựng công trình mới nếu được phép bổ sung nguồn vốn đầu tư, ghi:

Nợ TK 421 - Chênh lệch thu, chi chưa xử lý

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4418)

9. Lãi tiền gửi được ghi tăng vốn đầu tư hoặc nhận được các khoản hỗ trợ lãi suất tiền vay trong thời gian thực hiện đầu tư, ghi:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4418)

10. Nếu ban quản lý dự án nhận công trình đang làm dở của chủ đầu tư khác để tiếp tục thi công thuộc nguồn vốn Ngân sách Nhà nước cấp, thì coi đây là một khoản ngân sách nhà nước cấp phát, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (2411)

Nợ TK 111, 112, 152, 153...

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

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4411)

11. Trường hợp kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản được thực hiện bằng nguồn vốn vay dài hạn, khi vay dài hạn để thực hiện kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 111, 112, 214...

Có TK 314 - Vay dài hạn

12. Trường hợp dự án thi công chậm trễ đã hết thời gian ân hạn mà công trình vẫn chưa hoàn thành để đưa vào khai thác, sử dụng, khi đó ban quản lý dự án phải trả Nợ tiền vay dài hạn, ghi:

Nợ TK 314- Vay dài hạn

Có TK 111, 112

Trường hợp vay dài hạn hay trả Nợ vay dài hạn bằng ngoại tệ mà có chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ thì kế toán phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái vào TK 413 (Nếu hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản của giai đoạn trước hoạt động SXKD) hoặc phản ánh vào doanh thu HĐTC hay chi phí HĐTC (Nếu hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản được thực hiện trong giai đoạn DN đang hoạt động SXKD). Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền đề có gốc ngoại tệ vào cuối năm tài chính phản ánh vào TK 413.

13. Khi nhận được quyết định của cấp trên có thẩm quyền cho phép chuyển vốn vay dài hạn về đầu tư xây dựng cơ bản thành nguồn vốn cấp phát của Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 341 - Vay dài hạn

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư (4411)

14. Khi ban quản lý dự án nộp trả, chuyển vốn đầu tư cho Nhà nước, cho cơ quan cấp trên, cho chủ đầu tư khác (nếu có), ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

Có TK 111, 112...

15. Khi đơn vị chủ đầu tư bàn giao dự án (công trình) đang đầu tư xây dựng dở dang cho đơn vị chủ đầu tư khác tiếp tục thực hiện dự án thì đơn vị chủ đầu tư phải bàn giao toàn bộ tài sản và nguồn vốn của dự án, ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư

Có TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (2411)

Có TK 111, 112, 152, 153...

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

5.9.2.1.2. Kế toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản (CFĐT XDCB)

Nội dung chi phí đầu tư xây dựng cơ bản:

Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản gồm ba thành phần chi phí (CF):

Chi phí xây lắp, Chi phí thiết bị, Chi phí khác.

* Chi phí xây lắp bao gồm:

- Chi chí phá và tháo dỡ các vật kiến trúc cũ sau khi trừ giá trị vật tư thu hồi được (nếu có).

- Chi phí san lấp mặt bằng xây dựng.

- Chi phí xây dựng công trình tạm, công trình phụ trợ phục vụ thi công (đường thíc ông, điện, nước, nhà xưởng....), nhà tạm tại hiện trường để ở và điều hành thi công (nếu có).

- Chi phí xây dựng các hạng mục công trình.

- Chi phí lắp đặt thiết bị đối với thiết bị cần lắp đặt

- Chi phí di chuyển lớn thiết bị thi công và lực lượng xây dựng(trường hợp chỉ định thầu (nếu có)).

* Chi phí thiết bị bao gồm:

- Chi phí mua sắm thiết bị công nghệ (gồm cả thiết bị phi tiêu chuẩn cần sản xuất, gia công (nếu có), các trang thiết bị khác phục vụ sản xuất làm việc, sinh hoạt của công trình (bao gồm thiết bị cần lắp đặt và thiết bị không cần lắp đặt)).

- Chi phí vận chuyển từ cảng hoặc từ nơi mua đến công trình, chi phí lưu kho, lưu bãi, lưu container (nếu có) tại cảng Việt Nam (đối với các thiết bị nhập khẩu), chi phí bảo quản, bảo dưỡng tại kho bãi ở hiện trường.

- Thuế và chi phí bảo hiểm thiết bị công trình.

* Chi phí khác được phân bổ theo các giai đoạn của quá trình đầu tư và xây dựng, cụ thể:

Chi phí khác ở giai đoạn chuẩn bị đầu tư gồm:

- Chi phí lập báo cáo nghiên cứu tiền khả thi, khả thi.
- Chi phí tuyên truyền, quảng cáo dự án (nếu có).
- Chi phí nghiên cứu khoa học, công nghệ có liên quan đến dự án (nếu được phép).
- Chi phí về lệ phí thẩm định báo cáo nghiên cứu khả thi của dự án .

Chi phí khác ở giai đoạn thực hiện đầu tư bao gồm:

- Cho phí khởi công công trình (nếu có).
- Chi phí đền bù và tổ chức thực hiện trong quá trình đền bù đất đai, hoa màu, di chuyển dân cư và các công trình trên mặt bằng xây dựng, chi phí phục vụ cho công tác tái định cư và phục hồi (đối với công trình xây dựng của dự án đầu tư có yêu cầu tái định cư và phục hồi).
- Chi phí khảo sát xây dựng, thiết kế công trình, chi phí mô hình thí nghiệm (nếu có).
- Chi phí lập hồ sơ mời thầu, chi phí cho việc phân tích, đánh giá kết quả đấu thầu xây lắp, mua sắm thiết bị...
- Chi phí ban quản lý dự án
- Chi phí bảo hiểm công trình
- Chi phí và lệ phí thẩm định thiết kế kỹ thuật hoặc thiết kế kỹ thuật thi công, tổng dự toán công trình.

Chi phí khác ở giai đoạn kết thúc xây dựng đưa dự án vào khai thác sử dụng:

- Chi phí thực hiện việc quy đổi vốn, thẩm tra và phê duyệt quyết toán vốn đầu tư công trình.

- Chi phí tháo dỡ công trình tạm, công trình phụ trợ phục vụ việc thi công, nhà tạm (trừ giá trị thu hồi)...
- Chi phí thu dọn vệ sinh công trình, tổ chức nghiệm thu, khánh thành và bàn giao công trình.
- Chi phí đào tạo công nhân kỹ thuật và cán bộ quản lý sản xuất (nếu có).
- Chi phí thuê chuyên gia vận hành sản xuất trong thời gian chạy thử (nếu có).
- Chi phí nguyên liệu, năng lượng và nhân lực cho quá trình chạy thử không tải và có tải (trừ giá trị sản phẩm thu hồi được)....
- Chi phí lãi vay trong thời gian xây dựng công trình.

Việc phân chia chi phí đầu tư xây dựng cơ bản thành các nội dung chi phí trên đây là tuân thủ quy định trong quy chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành, đơn vị chủ đầu tư là doanh nghiệp có thể theo dõi chi tiết chi phí đầu tư xây dựng cơ bản theo nội dung chi phí cần quản lý.

Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản không bao gồm thuế GTGT đầu vào nếu chi phí đầu tư xây dựng cơ bản tạo ra TSCĐ dùng cho mục đích SXKD hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản bao gồm cả thuế GTGT đầu vào nếu chi phí đầu tư xây dựng cơ bản tạo ra GTGT tạo ra TSCĐ dùng cho mục đích phúc lợi hoặc dùng cho hoạt động SXKD hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT hay chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.

Kế toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản sử dụng TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng. Kết cấu tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dự án thực tế phát sinh (kể cả các khoản thiệt hại nếu có)

Bên Có: Kết chuyển chi phí đầu tư xây dựng cơ bản của dự án khi quyết toán vốn đầu tư dự án được duyệt

- Các khoản ghi giảm chi phí đầu tư xây dựng cơ bản

Dự Nợ: Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dự án dở dang

- Giá trị công trình, hạng mục công trình đã hoàn thành đưa vào sử dụng chờ duyệt quyết toán.

- Tài khoản 241 gồm các TK cấp 2 sau đây:

+ *Tài khoản 2411 - Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang*: Phản ánh chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang và tình hình quyết toán vốn đầu tư xây dựng. TK này được mở chi tiết cho từng dự án, công trình, hạng mục công trình và phải theo dõi chi tiết theo nội dung chi phí đầu tư xây dựng cơ bản (chi phí xây lắp thiết bị, chi phí khác).

+ *TK 2412 - Dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành đưa vào sử dụng chờ quyết toán*: Phản ánh giá trị dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành đưa vào sử dụng còn chờ duyệt quyết toán, tình hình quyết toán vốn đầu tư. TK này mở theo từng dự án, công trình, hạng mục công trình và theo dõi chi tiết theo nội dung chi phí ĐTXD.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu về chi phí đầu tư xây dựng cơ bản:

1. Khi nhận giá trị khối lượng xây lắp, công tác tư vấn, thiết kế và chi phí XD CB khác hoàn thành do các nhà thầu bàn giao. Căn cứ vào hợp đồng giao thầu, biên bản nghiệm thu khối lượng, phiếu báo giá, hóa đơn, ghi:

Nợ TK 241 (2411) - Chi phí đầu tư xây dựng (Chi tiết liên quan)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT khấu trừ (nếu có)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (Tổng giá thanh toán)

2. Khi nhận thiết bị không cần lắp từ người bán giao thẳng cho bên sử dụng

- Trường hợp thiết bị không cần lắp mua trong nước, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (chi tiết thiết bị)

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

Có TK 331 - Phải trả người bán

- Trường hợp thiết bị không cần lắp, nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (Chi tiết thiết bị)

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

Có TK 33312 - Thuế GTGT hàng nhập khẩu

Có TK 3333 - Thuế nhập khẩu

Có 331 - Phải trả cho người bán

3. Khi xuất thiết bị không cần lắp từ kho của ban quản lý dự án giao cho bên sử dụng, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (chi tiết chi phí thiết bị)

Có TK 1523 - Thiết bị trong kho

4. Đối với thiết bị cần lắp

- Khi xuất thiết bị cần lắp trong kho đưa đi lắp, ghi:

Nợ TK 1524 - Thiết bị đưa đi lắp

Có TK 1523 - Thiết bị trong kho

- Khi có khối lượng lắp đặt thiết bị hoàn thành của bên nhận thầu bàn giao, được nghiệm thu và chấp nhận thanh toán thì thiết bị cần lắp đặt đã lắp được coi như là hoàn thành đầu tư và được tính vào chi phí đầu tư XD CB, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (Chi tiết chi phí thiết bị)

Có TK 1524 - Thiết bị đưa đi lắp

- Đối với thiết bị cần lắp mua giao thẳng cho bên nhận thầu lắp đặt, thì khi có khối lượng lắp đặt thiết bị hoàn thành của bên nhận thầu bàn giao, được nghiệm thu và chấp nhận thanh toán thì thiết bị cần lắp đặt được coi là hoàn thành đầu tư và được tính vào chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (chi tiết chi phí thiết bị)

Có TK 331 - Phải trả người bán

5. Khi các bên nhận thầu xây lắp quyết toán với bên quản lý dự án về giá trị nguyên vật liệu nhận sử dụng cho công trình, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (1522 - Vật liệu giao cho bên nhận thầu)

- Trường hợp nhập kho sau đó mới giao cho bên nhận thầu (trước đó khi xuất vật liệu giao cho bên nhận thầu), kế toán ghi:

Nợ TK 1522 - Vật liệu giao cho bên nhận thầu

Có TK 1521 - Vật liệu trong kho

Có TK 331 - Phải trả người bán (trường hợp vật liệu giao thẳng cho bên nhận thầu)

6. Khi ban quản lý dự án trực tiếp chi các khoản chi phí khác như đền bù đất đai, di chuyển dân cư, chi phí xây dựng công trình tạm, công trình phụ trợ phụ vụ thi công... ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (Chi tiết chi phí liên quan)

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

Có TK 111, 112, 331, 311, 341, 441...

7. Khi phân bổ chi phí ban quản lý dự án cho từng công trình, hạng mục công trình (phân bổ trên cơ sở dự toán chi phí cho hoạt động của ban quản lý dự án đã được duyệt), ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (Chi tiết chi phí khác)

Có TK 542 - Chi phí quản lý dự án

8. Khi bàn giao công cụ, dụng cụ cho bên khai thác sử dụng hạng mục công trình, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ

9. Khi phát sinh khoản chi phí lãi vay phải trả trong thời gian thực hiện dự án đầu tư, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

Có TK 3388 - Phải trả, phải nộp khác

10. Khi kết chuyển các khoản chênh lệch thu nhỏ hơn chi của hoạt động chạy thử có tải, sản xuất thử có tạo ra sản phẩm, hoạt động thanh lý công trình tạm, công trình phụ trợ phục vụ thi công, nhà tạm... vào chi phí đầu tư, xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

Có TK 421 - Chênh lệch thu chi chưa xử lý

Nếu thu lớn hơn chi, kế toán phải ghi giảm chi phí ĐTXD, ghi:

Nợ TK 421 - Chênh lệch thu chi chưa xử lý

Có TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

11. Toàn bộ chi phí chạy thử thiết bị không tải, ghi:

Nợ TK 214 - Chi phí đầu tư xây dựng

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

Có TK 111, 112, 331...

12. Khi phát sinh các khoản thu hồi vốn (vật liệu nhập lại, các khoản chi phí không hợp lý khi phát hiện được bị loại bỏ, các khoản chênh lệch thu lớn hơn chi do thanh lý tài sản...), kế toán ghi giảm chi phí ĐTXD:

Nợ TK 152, 155, 138, 421...

Có TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng

13. Khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành tạm bàn giao đưa vào sử dụng, căn cứ vào hồ sơ tạm bàn giao, kế toán ghi:

Nợ TK 2412 - Dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành đưa vào sử dụng chờ quyết toán

Có TK 2411 - Chi phí đầu tư xây dựng dở dang

4.9.2.1.3. Kế toán quyết toán vốn đầu tư khi dự án (Công trình XD CB) hoàn thành đưa vào khai thác sử dụng.

Vốn đầu tư được quyết toán là toàn bộ chi phí hợp pháp đã thực hiện trong quá trình đầu tư để đưa công trình vào khai thác sử dụng. Chi phí hợp pháp là chi phí được thực hiện theo đúng với hồ sơ thiết kế - dự toán đã phê duyệt, đảm bảo đúng định mức, quy chuẩn, đơn giá, chế độ tài chính - kế toán, hợp đồng kinh tế đã ký kết và những quy định của Nhà nước có liên quan. Vốn đầu tư được quyết toán phải đảm nằm trong giới hạn tổng mức đầu tư được cấp có thẩm quyền phê duyệt hoặc điều chỉnh (nếu có).

Báo cáo quyết toán vốn đầu tư phải xác định đầy đủ, chính xác tổng chi phí đầu tư đã thực hiện (chi tiết theo cơ cấu xây lắp, thiết bị, chi phí khác; chi tiết theo hạng mục công trình, công trình); phân định rõ nguồn vốn đầu tư (chi tiết theo từng nguồn vốn đầu tư); chi phí đầu tư được phép không tính vào giá trị tài sản hình thành qua đầu tư; số lượng và giá trị tài sản hình thành qua đầu tư: TSCĐ, TS lưu động chi tiết theo nhóm, loại TSCĐ, tài sản lưu động theo chi phí thực tế. Đối với các dự án (công trình) có thời gian thực hiện đầu tư lớn hơn 36 tháng tính từ ngày khởi công đến ngày nghiệm

thu bàn giao đưa vào khai thác sử dụng phải thực hiện quy đổi vốn đầu tư về mặt bằng giá trị tại thời điểm bàn giao đưa vào khai thác sử dụng. Việc phân bổ chi phí cho từng TSCĐ được xác định theo nguyên tắc: Chi phí trực tiếp liên quan đến TSCĐ nào tính cho TSCĐ đó, chi phí chung liên quan đến nhiều TSCĐ thì phân bổ theo tỷ lệ chi phí trực tiếp của từng TSCĐ so với tổng chi phí trực tiếp của toàn bộ TSCĐ. Đối với các dự án (công trình) hoặc nhóm các hạng mục công trình khi hoàn thành có thể đưa vào khai thác sử dụng độc lập thì chủ đầu tư lập báo cáo quyết toán vốn đầu tư theo từng hạng mục, trình người có thẩm quyền phê duyệt. Giá trị đề nghị quyết toán của hạng mục công trình bao gồm: Chi phí xây lắp, chi phí thiết bị và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến hạng mục công trình đó. Sau khi toàn bộ dự án (công trình) hoàn thành, chủ đầu tư phải tổng quyết toán cho toàn bộ công trình và xác định mức phân bổ chi phí chung của công trình cho từng hạng mục công trình để trình người có thẩm quyền phê duyệt quyết toán phê duyệt.

**** Căn cứ vào quyết định phê duyệt quyết toán vốn đầu tư hoàn thành của người có thẩm quyền, kế toán ban quản lý dự án ghi:***

- Nếu TSCĐ hình thành qua đầu tư hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng cho hoạt động SXKD, ghi:

Nợ TK 341, 441- (Phần chi phí ĐTXD được phê duyệt quyết toán kể cả chi phí được duyệt bỏ (nếu có))

Nợ TK 1388- (Phần chi phí đầu tư xây dựng cơ bản không được phê duyệt phải thu hồi)

Nợ TK 3388 - (Chi tiết lãi vay phải trả bàn giao lãi vay)

Nợ TK 413 - (Nếu TK 413 dư Có) (Bàn giao chênh lệch tỷ giá)

Có TK 241 - Chi phí đầu tư xây dựng (2411, 2412)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có) (bàn giao thuế GTGT)

Có TK 413 - (Nếu TK 413 dư Nợ) (Bàn giao chênh lệch tỷ giá)

**** Kế toán SXKD nhận công trình, hạng mục công trình hoàn thành (nhận tài sản hình thành qua đầu tư) đưa vào sử dụng, ghi:***

Nợ TK 211, 213, 142, 152, 153 - (Giá trị tài sản hình thành qua đầu tư)

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

Nợ TK 413 - (Trường hợp TK 413 của ban quản lý dự án dư Nợ)

Có TK 341 - (Nhận bàn giao khoản vay dài hạn)

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

Có TK 413 - (Trường hợp 413 của ban quản lý dự án dư Có)

5.9.2.2. Kế toán đầu tư xây dựng cơ bản trong trường hợp doanh nghiệp không thành lập ban quản lý dự án, kế toán quá trình đầu tư xây dựng cơ bản ghi chung trên hệ thống sổ kế toán của đơn vị SXKD

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản nhưng không thành lập ban quản lý dự án thì kế toán dự án đầu tư được thực hiện trên cùng một hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp nhưng không phải tuân thủ các quy định của chế độ kế toán áp dụng cho đơn vị chủ đầu tư ban hành theo thông tư 195/2012/TT-BTC về nội dung, phương pháp ghi chép và mở sổ kế toán chi tiết phản ánh nguồn vốn đầu tư, chi phí thực hiện đầu tư, lập báo cáo tài chính và quyết toán vốn đầu tư dự án (Công trình XD CB) hoàn thành.

4.2.9.2.2.1 Kế toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản

Để phản ánh chi phí DDTXD CB, kế toán sử dụng TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang. Kết cấu của TK này như sau:

Bên Nợ :

- Chi phí ĐTXD, mua sắm, sửa chữa lớn TSCĐ phát sinh.
- Chi phí đầu tư, cải tạo, nâng cấp TSCĐ.

Bên Có:

- Giá trị TSCĐ hình thành qua đầu tư xây dựng, mua sắm đã hoàn thành đưa vào sử dụng.
- Giá trị công trình bị loại bỏ và các khoản duyệt bỏ khác kết chuyển khi quyết toán được duyệt.
- Giá trị công trình sửa chữa lớn TSCĐ hoàn thành, kết chuyển khi quyết toán.

Dư Nợ:

- Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản và sửa chữa TSCĐ dở dang chưa bàn giao đưa vào sử dụng hoặc quyết toán chưa được duyệt. TK 241 gồm các TK cấp 2 sau:

+ TK 2411 - Mua sắm TSCĐ

+ TK 2412- *Xây dựng cơ bản*: Phản ánh ĐTXDCB và tình hình quyết toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản. Phản ánh vào tài khoản này bao gồm: Chi phí xây lắp, chi phí thiết bị, chi phí XDCB khác. Tài khoản này được mở chi tiết cho từng công trình, hạng mục công trình và ở mỗi hạng mục công trình phải theo dõi chi tiết từng loại chi phí đầu tư (chi phí xây lắp, chi phí thiết bị, chi phí khác).

+ TK 2413 - *Sửa chữa lớn TSCĐ*

Phương pháp kế toán chi phí đầu tư xây dựng

Khi phản ánh chi phí đầu tư xây dựng cơ bản phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (2412)(chi tiết liên quan)

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

Có TK 331, 111, 112, 152...

4.9.2.2.2. *Kế toán nguồn vốn đầu tư và quyết toán vốn đầu tư hoàn thành được phê duyệt*

Kế toán nguồn vốn đầu tư và quyết toán vốn đầu tư hoàn thành được phê duyệt sử dụng TK 441 - Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản. Kết cấu tài khoản này như sau:

Bên Nợ : Số vốn đầu tư xây dựng cơ bản giảm do:

- Xây dựng mới và mua sắm TSCĐ hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng đã kết chuyển ghi tăng nguồn vốn kinh doanh.

- Nộp, chuyển vốn đầu tư xây dựng cơ bản cho cơ quan cấp trên, cho Nhà nước.

Bên Có: Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản tăng do:

- Ngân sách Nhà nước hay cấp trên cấp vốn XDCB

- Nhận vốn đầu tư xây dựng cơ bản do được tài trợ, viện trợ.

- Bổ sung từ lợi nhuận hoạt động kinh doanh và các quỹ (quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ phúc lợi.)

Dư Có: Số vốn đầu tư xây dựng cơ bản hiện có của doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng công tác XD CB chưa hoàn thành, chưa được quyết toán.

Phương pháp kế toán nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản trong trường hợp này sẽ được nghiên cứu kỹ ở chương 9.

Phương pháp kế toán quyết toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản khi công trình XD CB hoàn thành

Khi quyết toán vốn đầu tư công trình XD CB hoàn thành được phê duyệt, kế toán ghi tăng giá trị tài sản hình thành qua quá trình đầu tư:

*** Trường hợp doanh nghiệp sử dụng nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản để thực hiện dự án**

- Nếu TSCĐ hình thành qua quá trình đầu tư hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng cho mục đích SXKD hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 441- Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (Chi phí đầu tư xây dựng được duyệt bỏ) (nếu có)

Nợ TK 1388 - (Phần chi phí đầu tư xây dựng cơ bản không được duyệt phải thu hồi)

Nợ TK 211, 213, 142, 154, 153 - (Giá trị TS chưa có thuế GTGT)

Có TK 241- XD CB dở dang (2412) (Chi phí chưa có thuế GTGT)

Khoản thuế GTGT đầu vào của đầu tư XD CB được khấu trừ với thuế GTGT đầu ra của doanh nghiệp hoặc được hoàn thuế theo tinh thần của luật thuế GTGT và thông tư hướng dẫn kế toán thuế GTGT.

- Nếu TSCĐ hình thành qua đầu tư hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng cho mục đích SXKD hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (Chi phí đầu tư xây dựng được duyệt bỏ) (nếu có)

Nợ TK 1333- (Phần chi phí đầu tư xây dựng không được phê duyệt phải thu hồi)

Nợ TK 211, 213, 142, 152, 153...(Giá trị TSCĐ có thuế GTGT)

Có TK 241 - XD CB dở dang (2412) (Chi phí có thuế GTGT)

Nếu trong quá trình thực hiện kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản có sử dụng ngoại tệ mà có phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái thì chênh lệch tỷ giá được hạch toán theo tinh thần của VAS 10 “ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” và tinh thần thông tư hướng dẫn hạch toán liên quan đến chuẩn mực này.

Đồng thời, kế toán kết chuyển tăng nguồn vốn kinh doanh, giảm nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 441- Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

Có TK 411- Nguồn vốn kinh doanh

*** Trường hợp doanh nghiệp sử dụng quỹ đầu tư phát triển hoặc quỹ phúc lợi để đầu tư xây dựng hình thành TS dùng cho SXKD**

Khi công trình đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành đưa vào sử dụng, quyết toán vốn đầu tư được phê duyệt, cùng với việc ghi tăng tài sản hình thành qua đầu tư, kế toán đồng thời ghi:

Nợ TK 414, 3532

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

*** Trường hợp doanh nghiệp sử dụng quỹ phúc lợi để đầu tư xây dựng hình thành tài sản dùng cho hoạt động phúc lợi**

Khi công trình XDCB hoàn thành đưa vào sử dụng, quyết toán vốn đầu tư được phê duyệt, cùng với việc ghi tăng tài sản hình thành qua đầu tư, kế toán đồng thời ghi:

Nợ TK 3532 - Quỹ phúc lợi

Có TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ

5.10 KẾ TOÁN CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ DÀI HẠN

Đầu tư dài hạn là việc bỏ vốn ra để đầu tư kinh doanh bất động sản, đầu tư vào công ty con, góp vốn vào cơ sở liên doanh, vào công ty liên kết và các khoản đầu tư khác với mục đích kiếm lời mà thời hạn thu hồi vốn đầu tư trên 1 năm hoặc vượt quá một chu kỳ kinh doanh bình thường.

Đầu tư dài hạn hình thành các tài sản dài hạn khác ngoài tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình và tài sản cố định thuê tài chính; đó là “Bất động sản đầu tư”, “Đầu tư vào công ty con”, khoản “Vốn góp liên doanh”, “Đầu tư vào công ty liên kết” và “Đầu tư dài hạn khác”.

5.10.1. Kế toán bất động sản đầu tư

5.10.1.1. Nội dung bất động sản đầu tư

Bất động sản đầu tư (BĐSDT) 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 theo phương thức cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa dịch vụ hay cho mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

Bất động sản đầu tư được ghi nhận trong các trường hợp:

- Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá.
- Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai.
- Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.
- Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động
- Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

Trong các trường hợp đặc biệt như: Những bất động sản một phần doanh nghiệp nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá và một phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa dịch vụ hay cho mục đích quản lý mà phân biệt được một cách riêng rẽ thì hạch toán phần tài sản dùng cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá là bất động sản đầu tư, phần tài sản còn lại được hạch toán là bất động sản chủ sở hữu sử dụng (TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình). Trường hợp bất động sản không bán được riêng rẽ và phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hay cho mục đích quản lý không đáng kể (không quá 20%), thì cũng được hạch toán là bất động sản đầu tư. Trường hợp bất động sản cho thuê hoạt động mà doanh nghiệp cung cấp một số dịch vụ liên quan như bảo dưỡng, an ninh nhưng giá trị các dịch vụ này là phần nhỏ so với giá trị dịch vụ cho thuê thì doanh nghiệp được hạch toán tài sản này là BĐSĐT.

5.10.1.2. Một số quy định trong kế toán BĐSĐT

Kế toán BĐSĐT cần tôn trọng một số quy định thể hiện trong thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính và Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 15/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Nội dung cơ bản của các quy định đó như sau:

1. Một BĐSĐT được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau:

a. Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

b. Nguyên giá của BĐSĐT phải được xác định một cách đáng tin cậy.

2. BĐSĐT phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Nguyên giá BĐSĐT bao gồm cả các chi phí giao dịch liên quan trực tiếp ban đầu.

Các chi phí liên quan đến BĐSĐT phát sinh sau ghi nhận ban đầu có khả năng chắc chắn làm cho BĐSĐT 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 BĐSĐT.

Nguyên giá BĐSĐT tương tự là cách xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình và vô hình.

* Các chi phí sau không được tính vào nguyên giá của BĐSĐT:

- Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa BĐSĐT vào trạng thái sẵn sàng sử dụng).

- Các chi phí khi mới đưa BĐSĐT vào hoạt động lần đầu trước khi BĐSĐT đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến.

- Các chi phí không bình thường về nguyên vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng BĐSĐT.

3. Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ, cho thuê hoạt động BĐSĐT được xác định theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐSĐT. Khấu hao BĐSĐT được ghi nhận là chi phí kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các BĐS chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian sử dụng hữu ích và xác định phương pháp khấu hao của BĐSĐT.

Đối với những BĐSĐT 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 BĐS, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cao BĐSĐT được phản ánh trên TK 241 “Xây

dựng cơ bản dở dang”. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá BĐSĐT cũng được hạch toán vào TK 241 “Xây dựng cơ bản dở dang”. Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định nguyên giá BĐSĐT hoàn thành số ghi tăng nguyên giá BĐSĐT để kết chuyển vào TK 217 - “Bất động sản đầu tư”.

BĐSDT được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi BĐSĐT trong “Sổ theo dõi bất động sản đầu tư” tương tự như TSCĐ .

4. Ghi giảm BĐSĐT trong các trường hợp:

- Chuyển đổi mục đích sử dụng từ BĐSĐT sang hàng tồn kho hoặc BĐS chủ sở hữu sử dụng.

- Bán BĐSĐT

- Thanh lý BĐSĐT

- Hết hạn thuê tài chính trả lại BĐSĐT cho người cho thuê.

5. Việc chuyển đổi từ BĐSĐT sang BĐS chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho và ngược lại chỉ được thực hiện khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

- BĐSĐT chuyển sang BĐS chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này.

- BĐSĐT chuyển sang hàng tồn kho khi chủ sở hữu triển khai các công việc sửa chữa, cải tạo, nâng cấp cần thiết cho mục đích bán BĐS chủ sở hữu sử dụng chuyển sang BĐSĐT khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng TS đó.

- Hàng tồn kho chuyển sang BĐSĐT khi chủ sở hữu bắt đầu cho các bên khác hoạt động.

- BĐS xây dựng chuyển sang BĐSĐT khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (trong giai đoạn xây dựng phải tuân theo chuẩn mực kế toán số 03 - “Tài sản cố định hữu hình”).

6. Khi một doanh nghiệp quyết định bán một BĐSĐT mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐSĐT cho đến khi BĐSĐT đã được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

7. Doanh thu từ việc bán BĐSĐT được ghi nhận là toàn bộ giá bán (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ).

Trường hợp bán BĐSĐT theo phương thức trả chậm thì doanh thu được xác định theo giá bán trả ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa giá trả chậm và giá bán trả ngay và thuế GTGT được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14- “Doanh thu và thu nhập khác”.

8. Đối với các đơn vị chuyên kinh doanh BĐS thì được kế toán các trường hợp sau:

- Đối với các BĐS khi mua về đã xác định rõ mục đích để bán trong kỳ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 02 “Hàng tồn kho”

- Đối với BĐS khi mua về chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai hoặc mua về để chuyên cho thuê hoạt động (thỏa mãn điều kiện ghi nhận BĐSĐT) thì được kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 05 “Bất động sản đầu tư”.

Kế toán BĐSĐT sử dụng các tài khoản sau:

* Tài khoản 217 - BĐSĐT. Kết cấu TK này như sau:

Bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT tăng trong kỳ

Bên Có: Nguyên giá BĐSĐT giảm trong kỳ

Số dư Bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT của doanh nghiệp cuối kỳ

* TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT, kết cấu TK này như sau:

Bên Nợ: Giá trị hao mòn BĐSĐT giảm.

Bên Có: Giá trị hao mòn BĐSĐT tăng do trích khấu hao hoặc do chuyển số khấu hao lũy kế của BĐS chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT.

Số dư Bên Có: Giá trị hao mòn của BĐSĐT hiện có của doanh nghiệp.

Và các tài khoản liên quan như:

- TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT.

- TK 1567 - Hàng hóa BĐSĐT

Kết cấu và nội dung phản ánh của các TK này được nghiên cứu ở các chương liên quan.

Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

1. Kế toán các nghiệp vụ mua BĐSĐT theo phương thức trả tiền ngay:

- Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

Nợ TK 217 - BĐSĐT

Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ (1332) (nếu có)

Có các TK 111,112,331

2. Kế toán nghiệp vụ mua BĐSĐT theo phương thức trả chậm

2.1. Trường hợp DN tính nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 217 - Chi phí BĐSĐT (Nguyên giá - theo giá mua trả ngay chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả ngay và thuế GTGT đầu vào)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

2.2. Trường hợp DN tính nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 217- BĐSĐT (Nguyên giá - theo giá mua trả ngay đã có thuế GTGT)

Nợ TK 242- Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả ngay đã có thuế GTGT)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

2.3. Hàng kỳ, tính và phân bổ số lãi phải trả về việc mua BĐSĐT theo phương thức trả chậm, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

2.4. Khi thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu tài chính (Phần chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán trước thời hạn - nếu có)

Có TK 111, 112, ...

3. Trường hợp BĐSĐT hình thành do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao và ác chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá BĐSĐT.

3.1. Khi phát sinh chi phí xây dựng BĐSĐT và các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá BĐSĐT căn cứ vào các tài liệu và các chứng từ có liên quan, kế toán tập hợp chi phí vào Bên Nợ TK 241 - XD CB dở dang theo quy định tại thông tư số: 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007 Hướng dẫn kế toán thực hiện 16 chuẩn mực kế toán với phần hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 03 “TSCĐ hữu hình”.

3.2 Khi giai đoạn đầu tư XD CB hoàn thành bàn giao chuyển tài sản đầu tư thành BĐSĐT hoặc khi việc nâng cấp, cải tạo hoàn thành, kế toán căn cứ vào hồ sơ bàn giao và chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 217 - BĐSĐT

Có TK 241 - XD CB dở dang

4. Khi chuyển từ BĐS chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - BĐSĐT

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Có TK 213 - TSCĐ vô hình

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế (đối với những BĐS chủ sở hữu sử dụng đã trích khấu hao), ghi:

Nợ TK 2141, hoặc TK 2143

Có TK 2147- Hao mòn BĐSĐT

5. Khi kết chuyển từ hàng tồn kho thành BĐSĐT, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - BĐSĐT

Có TK 156 - Hàng hóa (1567 - Hàng hóa BĐS)

6. Khi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê đó thỏa mãn tiêu chuẩn là BĐSĐT, căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112, 315, 342

(Kế toán thanh toán tiền thuê khi nhận hóa đơn thuê tài chính được thực hiện theo quy định tại thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn sáu (06) chuẩn mực kế toán (đợt 2) phần hướng dẫn Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”).

7. Khi hết hạn thuê tài sản chính

- Nếu trả lại BĐSĐT thuê tài chính đang phân loại là BĐSĐT, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Số chênh lệch giữa nguyên giá BĐSĐT thuê và số khấu hao lũy kế)

Có TK 217 - BĐSĐT (Nguyên giá)

- Nếu mua lại BĐSĐT thuê tài chính đang phân loại là BĐSĐT để tiếp tục đầu tư, ghi tăng nguyên giá BĐSĐT số phải trả thêm, ghi:

Nợ TK 217 - BĐSĐT

Có các TK 111, 112, ...

- Nếu mua lại BĐS thuê tài chính đang phân loại là BĐSĐT chuyển thành BĐS chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Nợ TK 213- TSCĐ vô hình

Có TK 217 - BĐSĐT

Có các TK 111, 112 (Số tiền phải trả thêm)

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT

Có TK 2141 hoặc 2143

8. Kế toán BĐSĐT

8.1 Ghi nhận doanh thu BĐSĐT

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán).

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư), (Giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT (33311)

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên GTGT, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117- Doanh thu kinh doanh BĐSĐT), (Tổng giá thanh toán)

2. Kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐSĐT đã được bán, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147- Hao mòn BĐSĐT)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Giá trị còn lại của BĐSĐT)

Có TK 217 - BĐSĐT (Nguyên giá)

9. Kết chuyển BĐSĐT thành hàng tồn kho hoặc thành BĐS chủ sở hữu sử dụng:

Việc chuyển đổi mục đích giữa BĐSĐT với BĐS chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển và không làm thay đổi nguyên giá của BĐSĐT trong việc xác định giá trị ghi sổ hay lập báo cáo tài chính.

9.1. Trường hợp BĐSĐT 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 BĐSĐT để bán, kế toán tiến hành kết chuyển giá trị còn lại của BĐSĐT vào TK 156 - “Hàng hóa”, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1567 - Hàng hóa BĐS- Giá trị còn lại của BĐSĐT)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147)(Số khấu hao lũy kế)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá)

- Khi phát sinh các chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp, triển khai cho mục đích bán, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

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

Có các TK 111, 112, 152, 334, 331...

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, kết chuyển toàn bộ chi phí ghi tăng giá gốc hàng hóa BĐS chờ bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1567)

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

9.2. Trường hợp chuyển BĐSĐT thành BĐS chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 hoặc 213

Có TK 217 - BĐSĐT

Đồng thời, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT

Có TK 2141 hoặc 2143

10. Định kỳ tính, trích khấu hao BĐSĐT đang nắm giữ chờ tăng giá, đang cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐSĐT)

Có TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT

11. Khi phát sinh chi phí liên quan đến BĐSĐT sau ghi nhận đầu tư ban đầu, nếu xét thấy chi phí đó không 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 hoặc không ban gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa BĐS tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi nhận vào chi phí kinh doanh BĐSĐT trong kỳ, chi phí trả trước dài hạn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐSĐT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Nếu chi phí có giá trị lớn)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 334....

12. Kế toán cho thuê hoạt động BĐSĐT

a. Phản ánh doanh thu cho thuê hoạt động BĐSĐT

a1. Trường hợp cho thuê hoạt động BĐSĐT thu tiền trước cho thuê nhiều kỳ, doanh thu của kỳ kế toán được xác định bằng tổng số tiền cho thuê hoạt động BĐSĐT đã thu chia cho số kỳ thu tiền trước cho thuê hoạt động BĐSĐT.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động BĐSĐT cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - DT chưa thực hiện (theo giá mua chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331)

- Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thực hiện, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT (Doanh thu của kỳ kế toán)

- Số tiền phải trả cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ cho thuê hoạt động BĐSĐT không được thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Giá mua chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại (Trường hợp đã ghi doanh thu trong kỳ theo giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (Số tiền thuế GTGT của hoạt động cho thuê tài sản không được thực hiện)

Có TK 111, 112, 331....(Tổng số tiền trả lại)

Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi nhận được tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động BĐSĐT cho nhiều năm, ghi:

Nợ TK 111, 112,... (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tổng số tiền nhận được)

Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thu tiền, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

- Sang kỳ kế toán sau, tính và kết chuyển DT của kỳ kế toán sau, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT (DT của kỳ kế toán).

- Cuối mỗi kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ về cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại, (Trường hợp đã ghi DT trong kỳ)

Có các TK 111, 112... (Tổng số tiền phải trả)

a2. Trường hợp cho thuê hoạt động BĐSĐT và thu tiền cho thuê hoạt động theo từng kỳ.

* Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế:

- Khi phát hành hóa đơn thanh toán tiền cho thuê hoạt động BĐSĐT, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

- Khi thu được tiền, ghi

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu khách hàng

* Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi phát hành hóa đơn dịch vụ cho thuê BĐSĐT (cho thuê hoạt động), ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

- Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

b. Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ là BĐSĐT cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết kinh doanh BĐSĐT)

Có TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT

c. Các chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động BĐSĐT, ghi:

Nếu chi phí phát sinh không lớn, ghi:

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐSĐT)

Nợ TL 133- Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 331, 334....

Nếu chi phí phát sinh nhiều và cần phải tính giá thành dịch vụ cho thuê BĐSĐT thì thực hiện theo hướng dẫn kế toán cho thuê tài sản là cho thuê hoạt động theo hướng dẫn tại thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2007 của Bộ Tài chính

13. Kế toán bán, thanh lý BĐSĐT

13.1. Phản ánh doanh thu từ BĐSĐT

a. Đối với DN tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ (Giá bán chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

Có TK 3331 - Thuế GTGT (3331 - Thuế GTGT đầu ra)

b. Đối với DN tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

c. Trường hợp bán BĐSĐT theo phương thức trả chậm, trả góp:

c1. Đối với DN tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ:

- Khi bán BĐSĐT trả chậm, trả góp thì ghi nhận doanh thu kinh doanh BĐSĐT của kỳ kế toán theo giá bán trả ngay, phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay và thuế GTGT ghi vào TK “Doanh thu chưa thực hiện” ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT (Giá bán trả ngay chưa có thuế GTGT)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay và thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT phải nộp)

- Định kỳ, tính, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán BĐSĐT trả chậm, trả góp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

- Khi thực thu tiền bán BĐSĐT trả chậm, trả góp trong đó gồm cả phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu khách hàng

c2. Đối với BĐSĐT bán trả chậm, trả góp không thuộc diện chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp:

- Khi bán BĐSĐT trả chậm, trả góp thì ghi nhận doanh thu kinh doanh BĐSĐT của kỳ kế toán theo giá bán trả ngay, phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay (có cả thuế GTGT), ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT (Giá bán trả ngay có cả thuế GTGT)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả ngay có thuế GTGT)

- Cuối kỳ, xác định số thuế GTGT phải nộp **tính** theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

Có TK 333- Thuế và các khoản phải nộp NN (3331- Thuế GTGT phải nộp)

- Định kỳ, tính, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

- Khi thực hiện thu tiền bán hàng trả chậm, trả góp trong đó gồm cả phần lãi bán hàng trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

13.2 Kế toán giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐSĐT bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ (2147 - Hao mòn BĐSĐT)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Giá trị còn lại của BĐSĐT)

Có TK 217 - BĐSĐT (Nguyên gia của BĐSĐT)

13.3. Các chi phí bán (thanh lý) bất động sản đầu tư phát sinh, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi phí kinh doanh BĐSĐT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu (nếu có)

Có TK 111, 112, 331

5.10.2 Kế toán khoản đầu tư vào công ty con

5.10.2.1 Nội dung khoản đầu tư vào công ty con

Khoản đầu tư vào công ty con bao gồm:

- Cổ phiếu doanh nghiệp là chứng chỉ xác nhận số vốn góp của công ty mẹ vào công ty con hoạt động theo loại hình công ty cổ phần. Cổ phiếu có thể gồm cổ phiếu thường, cổ phiếu ưu đãi.

Công ty mẹ là chủ sở hữu cổ phiếu thường tại công ty con có quyền tham gia đại hội cổ đông, có thể ứng cử và bầu vào Hội đồng quản trị, có quyền biểu quyết các vấn đề quan trọng về sửa đổi, bổ sung điều lệ, phương án kinh doanh, phân chia lợi nhuận theo quy định trong điều lệ hoạt động của doanh nghiệp. Công ty mẹ là chủ sở hữu cổ phiếu được hưởng cổ tức trên kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con, nhưng đồng thời chủ sở hữu cổ phiếu cũng phải chịu rủi ro khi công ty con thua lỗ, giải thể (hoặc phá sản) theo điều lệ của doanh nghiệp và Luật phá sản doanh nghiệp.

- Khoản đầu tư vốn 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.

*** Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con**

a. Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (Công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con, hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác).

a1. Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp. Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con

a2. Xác định quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu giám tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp (kể cả trực tiếp) vào công ty con qua một công ty con khác và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư gián tiếp. Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định bằng tổng cộng quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp và ở công ty con đầu tư gián tiếp qua công ty con khác

b. Trường hợp đặc biệt quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con trong các trường hợp sau đây:

- Các nhà đầu tư khác thỏa thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thỏa thuận.

Các trường hợp này thường xảy ra khi công ty mẹ có thế mạnh về khách hàng, về quản lý điều hành công ty nên cổ đông khác thỏa thuận giao quyền kiểm soát cho họ theo nghị quyết của Hội đồng quản trị.

***Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con**

a. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu trực tiếp đối với công ty con.

Trường hợp công ty mẹ sở hữu trực tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con được xác định tương ứng với quyền kiểm soát của công ty mẹ

$$\text{Tỷ lệ(\%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp} = \text{Tỷ lệ(\%) quyền kiểm soát tại công ty con đầu tư trực tiếp}$$

b. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty khác.

Trường hợp công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp vào công ty con qua một công ty con khác thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp được xác định:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Tỷ lệ(\%) lợi ích của} & & \text{Tỷ lệ(\%) lợi ích của} & & \text{Tỷ lệ(\%) lợi ích tại} \\ \text{công ty mẹ ở công ty} & = & \text{công ty con đầu tư} & + & \text{công ty con đầu tư} \\ \text{con đầu tư gián tiếp} & \text{tính} & \text{trực tiếp} & \text{trong} & \text{gián tiếp} \end{array}$$

- Vốn đầu tư vào công ty con phải được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như: Chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế và phí ngân hàng...

- 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...

- 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 và 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.

Để phản ánh tình hình đầu tư vào công ty con, kế toán sử dụng TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

Nội dung, kết cấu của TK này như sau:

Bên Nợ: Giá trị thực tế các TK đầu tư vào công ty con tăng

Bên Có: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con giảm

Số dư Bên Nợ: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con hiện có của công ty mẹ

TK 221 - Đầu tư vào công ty con có 2 tài khoản cấp 2:

Và các TK liên quan: 111, 112, 222, 228...

Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

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 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 111, 112, 314

Đồng thời mở sổ chi tiết để theo dõi từng loại cổ phiếu theo mệnh giá (nếu đầu tư vào công ty con bằng mua cổ phiếu của 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 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 11, 112...

3. Trường hợp chuyển khoản đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh công cụ tài chính thành khoản đầu tư vào công ty con, ghi :

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 222- Vốn góp liên doanh

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn

4. Cuối năm tài chính nhận được thông báo chia cổ tức, lãi kinh doanh hoặc nhận được tiền về các khoản lãi được chia từ công ty con, ghi :

Nợ TK 111, 112

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng ; hoặc

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (Trường hợp lãi được chia để lại tăng vốn đầu tư vào công ty con - nếu có)

Có TK 515 Doanh thu hoạt động tài chính

5. Khi chuyển đổi khoản đầu tư vào công ty con thành khoản đầu tư vào công ty liên kết, hoặc trở thành khoản đầu tư là công cụ tài chính, ghi :

Nợ TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con

6. Khi thu hồi vốn, thanh lý vốn đầu tư vào công ty con, phát sinh lỗ về thu hồi vốn đầu tư, ghi :

Nợ các TK 111, 112

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Đối với các khoản lỗ đầu tư không thể thu hồi)

7. Khi thu hồi, thanh lý vốn đầu tư vào công ty con, phát sinh lãi về thu hồi vốn đầu tư, ghi :

Nợ các TK 111, 112

Nợ TK 138 - Phải thu khác

Có TK 211- Đầu tư vào công ty con

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (đối với các khoản chênh lệch lãi đầu tư thu hồi)

5.10.3 Kế toán góp vốn liên doanh dưới hình thức thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Theo VAS 08 (Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh), các hình thức liên doanh bao gồm :

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

Trong hình thức thứ ba, khi các bên liên doanh góp vốn để thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hình thành khoản tài sản dài hạn là ‘Vốn góp liên doanh’.

Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được thành lập bởi các bên góp vốn liên doanh (cơ sở đồng kiểm soát) là cơ sở kinh doanh mới được thành lập có hoạt động độc lập giống nhau như hoạt động của một doanh nghiệp, tuy nhiên vẫn chịu sự kiểm soát của các bên góp vốn liên doanh theo hợp đồng liên doanh. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải được tổ chức thực hiện công tác kế toán riêng theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán như các doanh nghiệp khác. Cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản Nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Mỗi bên góp vốn liên doanh được hưởng một phần kết quả hoạt động của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

Các bên tham gia liên doanh góp vốn bằng tiền hoặc bằng tài sản vào liên doanh. Phần vốn góp này phải được ghi sổ kế toán và được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán của bên liên doanh là một khoản mục đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

5.10.3.1. Nội dung vốn góp liên doanh và các quy định khi hạch toán vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

1. Vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát của doanh nghiệp bao gồm tất cả các loại tài sản, vật tư, tiền vốn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, kể cả tiền vay dài hạn dùng vào việc góp vốn. Giá trị vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải là giá trị vốn góp được các bên tham gia liên doanh thống nhất đánh giá và được chấp thuận trong biên bản góp vốn.

2. Trường hợp góp vốn liên doanh bằng vật tư, hàng hóa :

- Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa cao hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được xử lý như sau :

+ Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa cao xác định là vốn góp cao hơn giá trị ghi sổ kế toán thì được hạch toán ngay vào thu nhập khác trong kỳ tương ứng với phần lợi ích của các bên khác trong liên doanh.

+ Phần chênh lệch giữa giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa xác định là vốn góp cao hơn giá trị ghi sổ kế toán tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh được ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán số vật tư, hàng hóa cho bên thứ ba độc lập, khoản doanh thu chưa thực hiện này được kết chuyển vào thu nhập khác.

- Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa thấp hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận vào chi phí khác trong kỳ.

3. Trường hợp góp vốn liên doanh bằng tài sản cố định

- Nếu giá đánh giá lại của TSCĐ cao hơn giá trị còn lại ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được xử lý như sau :

+ Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ tương ứng với phần lợi ích của các bên khác trong liên doanh thì được hạch toán ngay vào thu nhập khác.

+ Số chênh lệch giữa giá đánh lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh sẽ được hoãn lại và ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Hàng năm, khoản doanh thu chưa thực hiện này (lãi do đánh giá lại TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh) được phân bổ dần vào thu nhập khác theo thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ mà cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sử dụng.

- Nếu giá đánh giá lại của TSCĐ thấp hơn giá trị ghi trên sổ kế toán ở thời điểm góp vốn, thì khoản chênh lệch này được ghi nhận ngay vào chi phí khác trong kỳ.

4. Khi thu hồi vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị vật tư, tài sản và tiền do liên doanh trả lại để ghi giảm số vốn đã góp. Nếu bị thiệt hại do không thu hồi đủ số vốn góp thì khoản thiệt hại này được ghi nhận là một khoản chi phí tài chính. Nếu giá trị thu hồi cao hơn số vốn đã góp thì khoản lãi này được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính.

5. Lợi nhuận từ kết quả đầu tư góp vốn liên doanh vào cơ sở đồng kiểm soát là khoản doanh thu hoạt động tài chính và được phản ánh vào bên Có TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”. Số lợi nhuận chia cho các bên tham gia liên doanh có thể được thanh toán là toàn bộ hoặc thanh toán từng phần theo mỗi kỳ kế toán và cũng có thể giữ lại để bổ sung vốn góp liên doanh nếu các bên tham gia liên doanh chấp thuận.

Các khoản chi phí về hoạt động liên doanh phát sinh được phản ánh vào bên Nợ TK 635 “Chi phí tài chính”.

6. Các bên góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có quyền chuyển nhượng giá trị phần vốn góp của mình trong liên doanh. Trường hợp giá trị chuyển nhượng cao hơn số vốn đã góp vào liên doanh thì chênh lệch lãi do chuyển nhượng vốn được phản ánh vào bên Có TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”. Ngược lại, nếu giá trị chuyển nhượng thấp hơn số vốn đã góp thì chênh lệch lỗ do chuyển nhượng vốn được phản ánh vào bên Nợ TK 635 “Chi phí tài chính”

7. Đối với cơ sở đồng kiểm soát, khi chuyển nhượng phần vốn giữa các bên tham gia liên doanh thì các chi phí liên quan đến hoạt động chuyển nhượng của các bên không hạch toán trên sổ kế toán của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát mà chỉ theo dõi chi tiết nguồn vốn góp và làm thủ tục chuyển đổi tên chủ sở hữu trên Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc Giấy phép đầu tư.

8. Đối với bên liên doanh hoặc đối tác khác mua lại phần vốn góp của các bên khác trong liên doanh, thì phản ánh phần vốn góp vào liên doanh theo giá thực tế mua

(giá mua phần vốn góp này có thể cao hơn hoặc thấp hơn giá trị sổ sách của phần vốn góp được chuyển nhượng tại thời điểm thực hiện việc chuyển nhượng).

9. Kế toán phải mở sổ kế toán 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

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, kế toán sử dụng TK 222 - Vốn góp liên doanh. Kết cấu TK này 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.

Số dư bên Nợ: Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hiện còn cuối kỳ.

Và các TK liên quan: 111, 112, 152, 153, 211, 223, 515, 635...

Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

1. Kế toán góp vốn liên doanh vào cơ sở đồng kiểm soát

a. Khi góp vốn liên doanh bằng tiền vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh

Có TK 111, 112

b. Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở đồng kiểm soát bằng vật tư hàng hóa :

- Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa. Khi đem vật tư hàng hóa góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi :

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh (Theo giá đánh giá lại)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số chênh lệch giá trị ghi sổ lớn hơn giá đánh giá lại)

Có các TK 152, 153, 155, 156 (Giá trị ghi sổ kế toán)

- Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa :

+ Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, ghi :

Nợ TK 222 - Vốn liên doanh (Theo giá đánh giá lại)

Có các TK 152, 153, 155, 156 (Giá trị ghi sổ kế toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ kế toán)

c. Trường hợp góp vốn bằng tài sản cố định

- Trường hợp giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại ghi trên sổ kế toán của tài sản cố định, ghi :

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh (Theo giá trị thực tế của TSCĐ do các bên thống nhất đánh giá)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số khấu hao đã trích)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số chênh lệch đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Có TK 211, 213

- Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại TSCĐ lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ, kế toán ghi :

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh (theo giá trị thực tế của TSCĐ do các bên thống nhất đánh giá)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số khấu hao đã trích)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Số chênh lệch đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Có TK 211, 213

d. Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam được Nhà nước giao đất để góp vốn liên doanh với các công ty nước ngoài bằng giá trị quyền sử dụng đất, mặt nước, mặt

biển thì sau khi có quyết định của Nhà nước giao đất để góp vào liên doanh và làm xong thủ tục giao cho liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 411- Nguồn vốn liên doanh (Chi tiết nguồn vốn Nhà nước)

đ. Trường hợp bên góp vốn liên doanh được chia lợi nhuận nhưng sử dụng số lợi nhuận được chia để góp thêm vốn vào liên doanh, ghi:

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

2. Kế toán chi phí cho hoạt động liên doanh và lợi nhuận nhận được từ liên doanh:

a. Các khoản chi phí liên quan đến hoạt động góp vốn liên doanh phát sinh trong kỳ (lãi tiền vay để góp vốn, các chi phí khác...,)ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

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

Có TK 111, 112, 152...

b. Phản ánh các khoản lợi nhuận từ liên doanh phát sinh trong kỳ khi nhận được thông báo về số lợi nhuận được chia, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác(1388) (Khi nhận được giấy báo của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

- Khi nhận được tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112 - (Số tiền nhận được)

Có TK 138 - Phải thu khác (1388)

3. Kế toán thu hồi vốn góp vào cơ sở kinhdoanh đồng kiểm soát khi kết thúc hợp đồng liên doanh hoặc cơ sở đồng kiểm soát chấm dứt hoạt động

a. Khi thu hồi vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào chứng từ giao nhận của các bên tham gia liên doanh, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213,...

Có TK 222 - Vốn góp liên doanh

b. Số vốn thu hồi được do liên doanh làm ăn thua lỗ được coi là một khoản thiệt hại và tính vào chi phí hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 222- Vốn góp liên doanh

c. Giá trị thu hồi vượt quá số vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát được coi là thu nhập và phải tính vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213,...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

4. Kế toán chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

a. Đối với doanh nghiệp chuyển quyền sở hữu vốn góp vào cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị hợp lý của tài sản nhận về do bên nhận chuyển nhượng thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 213...

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu giá trị nhận về của tài sản thấp hơn số vốn đã góp)

Có TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu giá trị tài sản nhận về cao hơn số vốn đã góp)

b. Trường hợp bên VN được Nhà nước giao đất để tham gia liên doanh, khi chuyển nhượng vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát do bên nước ngoài và trả lại quyền sử dụng đất cho Nhà nước, ghi:

Nợ TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh

Có TK 222- Vốn góp liên doanh

Nếu bên đối tác thanh toán cho bên VN một khoản tiền như là một khoản đền bù cho bên chuyển nhượng (trong trường hợp này cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chuyển sang thuê đất), ghi:

Nợ TK 111, 112, ...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

c. 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 đối với cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát phải tổng hợp số vốn đã góp và căn cứ vào tỷ lệ quyền biểu quyết để xác định khoản đầu tư vào cơ sở này là khoản vào công ty con hay khoản đầu tư vào công ty liên kết, ghi:

Nợ TK 221- Đầu tư vào công ty con

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112 (số tiền thanh toán cho bên góp vốn liên doanh trước đó để có quyền sở hữu)

Có TK 222- Vốn góp liên doanh

d. Đối với doanh nghiệp nhận chuyển nhượng, nếu mới tham gia vào liên doanh để trở thành bên góp vốn liên doanh thì ghi nhận khoản vốn góp liên doanh trên cơ sở giá gốc, ghi:

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh

Có các TK 111, 112, (Số tiền đã thanh toán để có quyền tham gia góp vốn liên doanh)

đ. Trường hợp bên VN chuyển nhượng phần vốn góp cho bên nước ngoài trong cơ sở đồng kiểm soát và trả lại quyền sử dụng đất và chuyển sang hình thức thuê đất. Cơ sở đồng kiểm soát phải ghi giảm quyền sử dụng đất và ghi giảm nguồn vốn kinh doanh tương ứng với quyền sử dụng đất. Việc giữ nguyên hoặc ghi tăng vốn phụ thuộc vào việc đầu tư tiếp theo của chủ sở hữu. Tiền thuê đất do cơ sở này thanh toán không tính vào vốn chủ sở hữu mà hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo các kỳ tương ứng.

5. Hướng dẫn kế toán nghiệp vụ giao dịch giữa bên góp vốn liên doanh và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

a. Trường hợp bên góp vốn liên doanh góp bổ sung vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng tài sản.

Trường hợp này, kế toán tương tự như khi góp vốn lần đầu quy định tại điểm (1) nêu trên.

b. Trường hợp bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

- Khi bên góp vốn liên doanh bán tài sản cho cơ sở đồng kiểm soát, căn cứ vào giá trị thực tế bán tài sản, kế toán phản ánh doanh thu, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (Tổng giá thanh toán tài sản, thành phẩm, hàng hóa bán cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ (Trường hợp bán thành phẩm, hàng hóa).

Có TK 711 - Thu nhập khác (Trường hợp bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

- Đồng thời phản ánh giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán (Trường hợp bán thành phẩm, hàng hóa).

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Trường hợp bán TSCĐ - Giá trị còn lại).

Nợ TK 214 - Khấu hao TSCĐ (Số hao mòn lũy kế của TSCĐ).

Có TK 155 - Thành phẩm (Trường hợp bán thành phẩm).

Có TK 156 - Hàng hóa (Trường hợp bán Hàng hóa).

Có TK 211, 213 - TSCĐ hữu hình, vô hình (nguyên giá)

- Cuối kỳ, bên góp vốn liên doanh căn cứ vào các TSCĐ, thành phẩm, hàng hóa đã bán cho cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có lãi nhưng trong kỳ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát chưa bán tài sản cho bên thứ ba độc lập, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại và ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện phần lãi do bán TSCĐ, thành phẩm, hàng hóa, tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh:

+ Trường hợp bán thành phẩm, hàng hóa, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Phần lãi hoãn lại do bán thành phẩm, hàng hóa tương ứng với phần lợi ích của mình trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện.

+ Trường hợp bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác (Phần lãi hoãn lại do bán TSCĐ tương ứng với phần lợi ích của mình trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện.

- Trong kỳ kế toán sau khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán thành phẩm, hàng hóa cho bên thứ ba độc lập, bên tham gia góp vốn liên doanh, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Phần lãi hoãn lại tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh).

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Đối với TSCĐ, định kỳ bên tham gia góp vốn liên doanh kết chuyển dần phần lãi hoãn lại tương ứng với phần lợi ích của mình trong liên doanh vào thu nhập khác căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích sử dụng hữu ích của TSCĐ mà cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bán tài sản mua từ bên góp vốn liên doanh cho bên thứ ba độc lập, bên góp vốn liên doanh, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Phần lãi tương ứng phần lợi ích của mình trong liên doanh còn lại chưa kết chuyển vào thu nhập khác).

Có TK 711 - Thu nhập khác.

c. Trường hợp bên góp vốn liên doanh mua tài sản của cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát:

Khi mua tài sản từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, căn cứ hóa đơn chứng từ liên quan đến kế toán ghi nhận tài sản, hàng hóa mua về như mua của các nhà cung cấp khác.

6. Xử lý số dư các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản khi góp vốn liên doanh bằng tài sản từ trước đến nay đang còn phản ánh trên TK 412 “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”

a. Trường hợp dư Có TK 412, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tương ứng với thời gian đã sử dụng của tài sản đưa đi góp vốn liên doanh).

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tương ứng với thời gian sử dụng hữu ích còn lại dự kiến của TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh).

b. Trường hợp dư Nợ TK 412, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Chú ý: Trường hợp liên doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát cần tuân theo quy định chung sau đây:

- Tài sản đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh 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 liên doanh được nhận sản phẩm từ việc sử dụng tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

- Các bên liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng một hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính của mình. Phần vốn góp vào tài sản đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản.

Kế toán một số nghiệp vụ liên quan đến hoạt động liên doanh tài sản đồng kiểm soát như sau:

- Trường hợp bên liên doanh đem tài sản cố định của mình đi góp vốn vào hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát, kế toán vẫn tiếp tục theo dõi TSCĐ đó trên TK 211 và phản ánh sự thay đổi mục đích, nơi sử dụng của TSCĐ.

- Trường hợp bên liên doanh mua hoặc đem bán các tài sản khác đi góp vốn vào hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức tài sản đồng kiểm soát, căn cứ vào các chi phí thực tế bỏ ra để có được tài sản đồng kiểm soát, ghi:

Nợ TK 211, 213 (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát trong hợp đồng hợp tác kinh doanh)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112....

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

- Trường hợp bên liên doanh tự thực hiện hoặc phối hợp cùng với đối tác khác tiến hành đầu tư xây dựng để có được tài sản đồng kiểm soát:

+ Căn cứ vào chi phí thực tế bỏ ra của bên liên doanh, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Chi tiết hợp đồng hợp tác kinh doanh tài sản đồng kiểm soát).

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

Có TK 111, 112, 152, 155, 156,...

Có TK 331, 341....

+ Khi công trình đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành, đưa vào sử dụng, quyết toán được phê duyệt, kế toán xác định giá trị tài sản đồng kiểm soát hình thành qua đầu tư xây dựng cơ bản và các khoản chi phí không được duyệt chi (nếu có), ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát).

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (Chi tiết tài sản đồng kiểm soát).

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (Phần chi phí không được duyệt chi phải thu hồi - nếu có).

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

+ Căn cứ vào nguồn vốn dùng vào việc đầu tư, xây dựng tài sản đồng kiểm soát, kế toán kết chuyển sang nguồn vốn kinh doanh theo quy định hiện hành.

5.10.4. Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết

5.10.4.1. Một số quy định khi hạch toán khoản đầu tư vào công ty liên kết

- Việc kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết để lập và trình bày báo cáo tài chính riêng của nhà đầu tư được thực hiện theo phương pháp giá gốc.

- Giá gốc của khoản đầu tư vào công ty liên kết bao gồm 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, thuế, phí, lệ phí...

- Trường hợp vốn góp vào công ty liên kết bằng TSCĐ, vật tư, hàng hóa thì giá gốc khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị được các bên góp vốn thống nhất định giá. Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của TSCĐ, vật tư, hàng hóa và giá trị đánh giá lại được ghi nhận và xử lý như sau:

+ Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa được hạch toán vào thu nhập khác; Khoản chênh lệch nhỏ hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa được hạch toán vào chi phí khác.

+ Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị còn lại của TSCĐ được hạch toán toàn bộ vào thu nhập khác; khoản chênh lệch nhỏ hơn giữa giá đánh giá lại và giá trị còn lại của TSCĐ được hạch toán toàn bộ vào chi phí khác.

- 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 các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia.

- Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi giá trị khoản đầu tư vào từng công ty liên kết.

- Từ thời điểm nhà đầu tư không còn được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết, nhà đầu tư phải kết chuyển giá trị ghi sổ của khoản đầu tư vào công ty liên kết sang các tài khoản khác có liên quan.

* Nhà đầu tư được coi là có ảnh hưởng đáng kể trong các trường hợp sau:

Nhà đầu tư trực tiếp: Nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư mà không có thỏa thuận khác thì được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư. Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư nhưng có thỏa thuận giữa bên nhận đầu tư và nhà đầu tư về việc nhà đầu tư đó có ảnh hưởng đáng kể thì vẫn được kế toán khoản đầu tư đó theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07. Trường hợp nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết trong vốn chủ sở hữu của bên nhận

đầu tư nhưng có thỏa thuận về việc nhà đầu tư đó không nắm giữ quyền kiểm soát đối với bên nhận đầu tư thì nhà đầu tư phải kế toán khoản đầu tư theo quy định của chuẩn mực kế toán số 07 - “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết”.

Nhà đầu tư gián tiếp: Nhà đầu tư nắm giữ gián tiếp thông qua các công ty con từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư thì không phải trình bày khoản đầu tư đó trên báo cáo tài chính riêng của mình, mà chỉ trình bày khoản đầu tư đó trên báo cáo tài chính hợp nhất của nhà đầu tư theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

* Xác định tỷ lệ quyền biểu quyết của nhà đầu tư trong vốn chủ sở hữu của bên nhận đầu tư (Công ty liên kết).

- Trường hợp tỷ lệ quyền biểu quyết của nhà đầu tư trong công ty liên kết đúng bằng tỷ lệ vốn góp của nhà đầu tư trong công ty liên kết.

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của} \\ \text{nhà đầu tư trực tiếp trong} \\ \text{công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của nhà đầu tư} \\ \text{trong công ty liên kết}}{\text{Tổng vốn chủ sở hữu công ty} \\ \text{liên kết}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ quyền biểu quyết của} \\ \text{nhà đầu tư gián tiếp trong} \\ \text{công ty liên kết} \end{array} = \frac{\text{Tổng vốn góp của công ty con} \\ \text{của nhà đầu tư trong công ty liên} \\ \text{tổng vốn chủ sở hữu của công} \\ \text{ty liên kết}}$$

- Trường hợp tỷ lệ quyền biểu quyết khác với tỷ lệ góp vốn do có thỏa thuận khác giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, quyền biểu quyết của nhà đầu tư được xác định căn cứ vào biên bản thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết.

5.10.4.2 Căn cứ để ghi sổ kế toán khoản đầu tư vào công ty liên kết.

- 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 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 được căn cứ vào biên bản góp vốn chia lãi (hoặc lỗ) do các bên thỏa thuận hoặc các chứng từ mua, bán khoản đầu tư đó.

- Nhà đầu tư chỉ được ghi nhận khoản lợi nhuận được chia từ công ty liên kết khi nhận được thông báo chính thức của hội đồng quản trị của công ty liên kết về số cổ tức được hưởng hoặc số lợi nhuận được chia trong kỳ theo nguyên tắc dồn tích.

Để phản ánh số hiện có và tình hình biến động (Tăng, giảm) giá trị khoản đầu tư trực tiếp vào công ty liên kết, kế toán sử dụng TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết. Kết cấu của TK này như sau:

Bên Nợ: Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết tăng.

Bên Có: Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết giảm do:

+ Thu được các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia

+ Bán, thanh lý toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư.

Số dư Bên Nợ: Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết hiện đang nắm giữ

Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu:

1. Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức mua cổ phiếu hoặc góp vốn bằng tiền, căn cứ vào sổ tiền thực tế chi, ghi:

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Có các TK 111, 112,

2. Trường hợp nhà đầu tư đã nắm giữ một khoản đầu tư dưới 20% quyền biểu quyết vào một công ty xác định, khi nhà đầu tư mua thêm cổ phiếu hoặc góp thêm vốn vào công ty đó để đạt được điều kiện có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư, ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

Có các TK 111, 112

2. Trường hợp nhà đầu tư đã nắm giữ một khoản đầu tư dưới 20% quyền biểu quyết vào một công ty xác định, khi nhà đầu tư mua thêm cổ phiếu hoặc góp thêm vốn vào công ty đó để đạt được điều kiện có ảnh hưởng đáng kể đối với bên nhận đầu tư, ghi:

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (toàn bộ khoản đầu tư dưới 20%).

Có TK 111, 112

3. Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức chuyển nợ thành vốn cổ phần (chuyển trái phiếu có thể chuyển đổi hoặc khoản cho vay thành vốn cổ phần), căn cứ vào thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết về giá trị thực tế của khoản nợ được chuyển thành vốn cổ phần, ghi:

Nợ TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết (Giá trị khoản nợ được chuyển thành vốn cổ phần).

Nợ TK 635- (Nếu giá trị khoản nợ lớn hơn giá trị vốn cổ phần).

Có TK 128 - Đầu tư ngắn hạn khác

Có TK 228- Đầu tư dài hạn khác

Có TK 515 - Doanh thu từ hoạt động tài chính (Nếu giá trị khoản nợ nhỏ hơn vốn cổ phần).

4. Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ được thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, ghi:

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811- Chi phí khác (Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ).

Có các TK 152, 153, 156, 211, 123

Có TK 711 - Thu nhập khác (Nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ).

5. Khi nhận được thông báo chính thức của công ty liên kết về sổ cổ tức, lợi nhuận được chia, ghi:

Nợ TK 138 -Phải thu khác (Khi nhận được thông báo của công ty liên kết)

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty LK (nếu nhận cổ tức bằng cổ phiếu).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Khi thực nhận tiền ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 138 - Phải thu khác

6. Trường hợp nhận được các khoản từ công ty liên kết ngoài cổ tức, lợi nhuận được chia, nhà đầu tư hạch toán giảm trừ giá gốc đầu tư, ghi:

Nợ các TK liên quan

Có TK 223 Đầu tư vào công ty liên kết

7. Khi nhà đầu tư thanh lý một phần khoản đầu tư hoặc mua khoản đầu tư vào công ty liên kết dẫn đến không còn được coi là có ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết, nhà đầu tư chuyển giá gốc của khoản đầu tư sang các tài khoản có liên quan khác, ghi:

Nợ TK 221- Đầu tư vào công ty con (nếu nhà đầu tư trở thành Công ty mẹ)

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (nếu nhà đầu tư chỉ còn nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết ở công ty liên kết).

Nợ TK 111, 112 (nếu thanh lý một phần khoản đầu tư)

Có TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112 (nếu mua thêm phần vốn để trở thành công ty mẹ)

8. Khi thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư trong công ty liên kết, nhà đầu tư ghi giảm khoản đầu tư và ghi nhận thu nhập từ việc thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư:

+ Trường hợp thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,...

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Chênh lệch giá gốc khoản đầu tư lớn hơn giá bán khoản đầu tư).

Có TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết.

+ Trường hợp thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư có lãi, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Chênh lệch giá bán khoản đầu tư lớn hơn giá gốc khoản đầu tư)

Có TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

+ Chi phí thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112

9 Trường hợp nhà đầu tư có nghĩa vụ thanh toán thay cho công ty liên kết các khoản nợ mà nhà đầu tư đã đảm bảo hoặc cam kết trả, khi xác định nghĩa vụ và số tiền thực sự phải trả trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có 335- Chi phí phải trả

5.10.5 Kế toán đầu tư dài hạn khác

5.10.5.1 Nội dung đầu tư dài hạn khác

Các khoản đầu tư dài hạn khác bao gồm: Các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết, đầu tư trái phiếu, cho vay vốn, các khoản đầu tư khác... mà thời hạn nắm giữ, thu hồi hoặc thanh toán trên 1 năm.

- Đầu tư dài hạn khác được phân chia thành đầu tư chứng khoán dài hạn và đầu tư dài hạn khác. Chứng khoán là công cụ tài chính và là hàng hóa của thị trường chứng khoán. Thị trường chứng khoán thực hiện chức năng dẫn vốn đầu tư của những người có vốn nhưng không có cơ hội hoặc năng lực đầu tư với những người có cơ hội đầu tư nhưng thiếu vốn. Chứng khoán dài hạn là công cụ huy động vốn với kỳ hạn thanh toán trên 1 năm.

Chứng khoán dài hạn bao gồm:

-Cổ phiếu doanh nghiệp là chứng chỉ xác nhận vốn góp của chủ sở hữu vào doanh nghiệp đang hoạt động hoặc bắt đầu thành lập. Cổ phiếu có thể có cổ phiếu thường, cổ phiếu ưu đãi.

- Trái phiếu là chứng chỉ vay nợ có kỳ hạn và có lãi do Nhà nước hoặc doanh nghiệp phát hành nhằm huy động vốn cho đầu tư phát triển. Trái phiếu gồm có: Trái phiếu Chính phủ, trái phiếu được Chính phủ bảo lãnh, trái phiếu chính quyền địa phương, trái phiếu công ty.

- Lãi suất của trái phiếu có thể là lãi suất cố định cho cả thời hạn của trái phiếu, có thể là lãi suất cố định áp dụng hàng năm, có thể là lãi suất hình thành qua đấu giá.

5.10.5.2 Một số quy định khi hạch toán đầu tư dài hạn khác

1. Chứng khoán đầu tư dài hạn phải được ghi sổ theo giá gốc (giá thực tế mua chứng khoán), gồm: Giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có), như: Chi phí môi giới, giao dịch, lệ phí, thuế và phí ngân hàng...

2. Cuối niên độ kế toán, nếu giá trị trường của chứng khoán đầu tư dài hạn bị giảm xuống mức thấp hơn giá gốc, kế toán được lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn. Việc lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn phải tuân theo quy định của chuẩn mực kế toán và cơ chế quản lý tài chính.

3. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng loại trái phiếu, cổ phiếu đã mua theo thời hạn và đối tác đầu tư, hạch toán theo mệnh giá, giá thực tế mua cổ phiếu, trái phiếu. Nắm chắc mỗi thông tin của thị trường chứng khoán và có quyết định đúng khi đầu tư.

4. Phải tính toán và thanh toán kịp thời mỗi khoản lãi về cổ phiếu, trái phiếu khi đến kỳ hạn. Lãi cổ phiếu, trái phiếu được hạch toán vào thu nhập hoạt động tài chính hàng năm của doanh nghiệp.

5. Khi cho vay vốn phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền cho vay theo đối tượng vay, phương thức vay, thời hạn và lãi suất cho vay.

Để phản ánh tình hình đầu tư dài hạn, kế toán sử dụng Tài khoản 228- Đầu tư dài hạn khác. Kết cấu của tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Giá vốn thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác tăng

Bên Có: Giá vốn thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác giảm.

Số dư bên Nợ: Giá vốn thực tế các khoản đầu tư dài hạn khác hiện có của doanh nghiệp.

Tài khoản 228- Đầu tư dài hạn khác, có 3 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 2281 - Cổ phiếu: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại cổ phiếu đầu tư dài hạn hoặc góp vốn mà doanh nghiệp nắm giữ ít hơn 20% quyền biểu quyết ở doanh nghiệp khác.

- Tài khoản 2282 - Trái phiếu: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại trái phiếu đầu tư dài hạn của doanh nghiệp.

- Tài khoản 2288 - Đầu tư dài hạn khác: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của vốn cho vay hoặc đầu tư dài hạn khác (góp vốn bằng tiền hoặc tài sản...) của doanh nghiệp.

5.10.5.3 Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

1. Nghiệp vụ đầu tư chứng khoán, góp vốn

a. Khi doanh nghiệp mua cổ phiếu hoặc góp vốn vào đơn vị khác (nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết ở doanh nghiệp khác), căn cứ vào chứng từ chi tiền và cổ phiếu đã mua, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2281, 2288)

Có các TK 111, 112, 331...

Đồng thời mở sổ chi tiết theo dõi từng loại cổ phiếu, vốn góp.

b. Khi mua trái phiếu với thời hạn trên 1 năm, căn cứ vào chứng từ chi tiền và trái phiếu đã mua, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2282)

Có các TK 111, 112...

c. Trường hợp nhận lãi trái phiếu, cổ tức định kỳ, khi nhận được lợi nhuận, cổ tức hoặc xác định số lợi nhuận, cổ tức phải thu, ghi:

Nợ TK 111, 112 hoặc:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (Chưa thu được tiền ngay).

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (Trường hợp lãi nhập vào vốn)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

d. Trường hợp mua trái phiếu dài hạn nhận lãi trước:

- Khi trả tiền mua trái phiếu nhận lãi trước, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (2282).

Có các TK 111, 112,... (Số tiền thực chi).

Có TK 3387 (Doanh thu chưa thực hiện)(Phần lãi nhận trước).

- Định kỳ tính và kết chuyển lãi của kỳ kế toán theo số lãi từng kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

e. Trường hợp mua trái phiếu nhận lãi như sau:

- Khi mua trái phiếu hạch toán như nghiệp vụ(b)

- Định kỳ tính lãi trái phiếu và ghi nhận doanh thu theo số lãi phải thu từng kỳ, ghi:

Nợ TK 138- Phải thu khác (1388)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi đến hạn thanh toán trái phiếu, thu hồi gốc và lãi trái phiếu, ghi:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2282).

Có TK 138 - Phải thu khác (1388) (Số lãi của các kỳ trước).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi kỳ đáo hạn).

f. Khi doanh nghiệp góp vốn bằng tài sản vào một doanh nghiệp khác nhưng chỉ nắm giữ dưới 20% quyền biểu quyết, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2288).

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn).

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại của vật tư hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ).

Có TK 152, 153, 156, 211, 213,

Có TK 711 - Thu nhập khác (Số chênh lệch giữa giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ).

g. 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 quyền đồng kiểm soát hoặc không còn ảnh hưởng đáng kể, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2281, 2288).

Có TK 221- Đầu tư vào công ty con

Có TK 222- Vốn góp liên doanh

Có TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết.

h. 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,...

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2281, 2288)

Có TK 515 - (Số chênh lệch giá bán lớn hơn giá gốc).

- Trường hợp bán, thanh lý bị lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112...

Nợ TK 635 (Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá gốc).

Có TK 228- Đầu tư dài hạn khác.

i. 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, hoặc trở thành công ty mẹ có ảnh hưởng đáng kể, ghi:

Nợ TK 222- Vốn góp liên doanh

Nợ TK 221- Đầu tư vào công ty con

Nợ TK 223- Đầu tư vào công ty liên kết

Có TK 111, 112, ... (Số đầu tư tư thêm)

Có TK 228- Đầu tư dài hạn khác (TK 2281, 2288)

j. Nếu có chi phí phát sinh về thông tin, môi giới, giao dịch bán, trong quá trình đầu tư chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính.

Có TK 111, 112...

k. Trường hợp cần vốn, doanh nghiệp phải thanh toán trái phiếu trước kỳ hạn không lấy lãi hoặc nhượng bán với giá thu hồi đủ vốn gốc hoặc chịu lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền thu được).

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Chênh lệch số tiền thu được nhỏ hơn giá vốn đầu tư chứng khoán); hoặc ghi Có TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính” (Chênh lệch số tiền thu được lớn hơn giá vốn đầu tư chứng khoán).

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc).

l. Khi chuyển đổi chứng khoán đầu tư dài hạn thành chứng khoán đầu tư ngắn hạn, ghi:

Nợ TK 121 - Đầu tư chứng khoán ngắn hạn.

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác.

2. Nghiệp vụ cho vay vốn

a. Khi cho đơn vị khác vay vốn có thời hạn thu hồi trên một năm, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (2288)

Có TK 111, 112...

b. Định kỳ tính lãi và thu lãi cho vay vốn, ghi:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 38 - Phải thu khác (Nếu chưa thu được tiền ngay).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Chi tiết về lãi cho vay vốn).

c. Thu hồi vốn gốc và lãi cho vay, ghi:

Nợ TK 111, 112...(Số tiền gốc và lãi cho vay).

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (Số tiền gốc) (TK 2288).

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính (Số lãi)

3. Nghiệp vụ góp vốn bằng quỹ đầu tư phát triển vào quỹ hỗ trợ đầu tư quốc gia.

a. Khi đưa tiền góp vốn vào quỹ hỗ trợ đầu tư quốc gia, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (TK 2288)

Có TK 111, 112,...

b. Định kỳ nhận lãi đầu tư, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131....

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

c. Khi thu hồi vốn đầu tư, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền gốc và lãi).

Có TK 228 - Đầu tư dài hạn khác (2288) (Số tiền gốc).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Số lãi)

5.10.6 Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

- Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư dài hạn gồm:

- Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư trong hoạt động đầu tư tài chính: Là dự phòng phần giá trị bị tổn thất do giảm giá các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ có thể xảy ra
- Dự phòng tổn thất do giảm giá các khoản đầu tư dài hạn hoặc do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ phải gọi thêm vốn

5.10.6.1 Một số quy định về trích lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

1. . Việc trích lập và hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn được thực hiện ở thời điểm cuối kỳ kế toán năm. Trường hợp doanh nghiệp được Bộ Tài chính chấp thuận áp dụng năm tài chính khác với năm dương lịch (không phải năm tài chính bắt đầu từ ngày 1/1 và kết thúc ngày 31/12 hàng năm) thì thời điểm lập dự phòng là ngày cuối cùng của năm tài chính.

Đối với các doanh nghiệp có lập báo cáo tài chính giữa niên độ nếu có biến động lớn về dự phòng thì có thể điều chỉnh trích thêm hoặc hoàn nhập vào cuối kỳ kế toán giữa niên độ (kỳ kế toán quý).

2. Việc lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn phải được thực hiện theo quy định của từng loại đầu tư dài hạn. Mức lập dự phòng được xác định bằng chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được (giá thị trường) hoặc khoản đầu tư có thể thu hồi được và giá gốc ghi trên sổ kế toán. Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch đó được ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ. Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch đó được ghi giảm chi phí SXKD.

3. Việc lập và xử lý dự phòng giảm giá các khoản chứng khoán đầu tư dài hạn được thực hiện vào cuối năm tài chính nếu giá thị trường của các chứng khoán đầu tư dài hạn của doanh nghiệp hiện có thường xuyên bị giảm so với giá gốc ghi trên sổ kế toán. Điều kiện để trích lập các khoản dự phòng giảm giá chứng khoán dài hạn là:

- Chứng khoán của doanh nghiệp được doanh nghiệp đầu tư 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 so với giá gốc ghi trên sổ kế toán.

4. 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... 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.

5.10.6.2. Phương pháp kế toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

Thực hiện trích lập dự phòng theo hướng dẫn tại thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 07/12/2009 được sửa đổi bổ sung theo thông tư số 89/2013/TT- BTC ngày 28/06/2013 của Bộ Tài chính

- Tài khoản sử dụng:

Kế toán dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn sử dụng chủ yếu TK 229- Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

Tài khoản này dùng 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 tổn thất đầu tư dài hạn khác.

Tài khoản này có kết cấu như sau:

Bên Nợ: - Hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

- Bù đắp giá trị khoản đầu tư dài hạn bị tổn thất khi có quyết định dùng số dự phòng đã lập để bù đắp số tổn thất xảy ra.

Bên Có: - Lập và bổ sung dự phòn giảm giá đầu tư dài hạn

Số dư Có: - Giá trị dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn hiện có cuối kỳ.

Và các tài khoản liên quan, như TK 635...

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

+ Cuối năm tài chính, căn cứ vào tình hình giảm giá của chứng khoán dài hạn và các khoản đầu tư dài hạn khác hiện có tính cho đến cuối năm tài chính, kế toán tính toán dự phòng giảm giá phải lập cho các khoản đầu tư dài hạn này, so sánh với số dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn đã lập năm trước (nếu có) chưa sử dụng hết, xác định số dự phòng phải lập bổ sung thêm hoặc cần hoàn nhập:

$$\begin{array}{l} \text{Dự phòng giảm giá} \\ \text{ĐTDH phải nhập bổ sung} \\ \text{hoặc hoàn nhập} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự phòng giảm} \\ \text{giá ĐTDH phải} \\ \text{lập cho năm sau} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự phòng giảm giá} \\ \text{ĐTDH đã lập còn lại} \\ \text{cho năm nay} \end{array}$$

1. Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào biến động giảm giá của các khoản đầu tư dài hạn hiện có, tính toán mức dự phòng cần lập lần đầu, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

2. Cuối niên độ kế toán năm sau:

- Nếu khoản dự phòng giảm giá khoản đầu tư dài hạn phải lập năm sau lớn hơn khoản dự phòng giảm giá khoản đầu tư dài hạn đã trích lập năm trước chưa sử dụng hết, thì phải trích lập thêm theo số chênh lệch lớn hơn, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

- Nếu khoản dự phòng giảm giá khoản đầu tư dài hạn phải lập năm sau nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá khoản đầu tư dài hạn đã trích lập năm trước chưa sử dụng hết, thì số chênh lệch nhỏ hơn phải được hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

Có TK 635 - Chi phí tài chính.

3. Khi tổn thất thực sự xảy ra (như các doanh nghiệp nhận vốn góp bị phá sản, bị thiên tai, hỏa hoạn,...) các khoản đầu tư thực sự không có khả năng thu hồi hoặc thu hồi thấp hơn giá gốc ban đầu, doanh nghiệp có quyết định dùng khoản dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn đã lập để bù đắp tổn thất khoản đầu tư dài hạn, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (Nếu có)

Nợ TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn (Số đã lập dự phòng)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Số chưa lập dự phòng)

Có các TK 222, 223, 228 (Giá gốc khoản đầu tư bị tổn thất).

5.11. KẾ TOÁN TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOẢN LẠI VÀ KẾ TOÁN KHOẢN KÝ QUỸ, KÝ CƯỘC DÀI HẠN

5.11.1 Kế toán khoản thuế thu nhập hoãn lại

Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải xác định và ghi nhận “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại” (nếu có) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh

ngiệp” và hướng dẫn lại Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được xác định theo công thức sau:

$$\text{Tài sản thuế thu nhập hoãn lại} = \left(\begin{array}{l} \text{Tổng chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm} \\ + \\ \text{Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng} \end{array} \right) \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành}$$

Hạch toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần tôn trọng các quy định sau:

1 Doanh nghiệp chỉ được ghi nhận là tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, giá trị được khấu trừ của khoản lỗ tính thuế và ưu đãi về thuế chưa sử dụng từ các năm trước chuyển sang năm hiện tại trong trường hợp doanh nghiệp dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để sử dụng các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng.

2. Cuối năm, doanh nghiệp phải lập “Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ”, “Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng”, giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng làm căn cứ lập “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận hoặc hoàn nhập trong năm.

3. Việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nay với tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được hoàn nhập lại, theo nguyên tắc:

- 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, thì số chênh lệch được ghi nhận là tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi giảm chi phí thuế thu nhập hoãn lại.

- 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, thì số chênh lệch được ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi tăng chi phí thuế thu nhập hoãn lại.

4. Kế toán phải hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại khi các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ không còn ảnh hưởng tới lợi nhuận tính thuế (khi tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán một phần hoặc toàn bộ).

5. Kết thúc năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận từ các năm trước khi dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để ghi nhận bổ sung vào năm hiện tại.

6. Một số trường hợp chủ yếu phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại:

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ do khấu hao TSCĐ theo mục đích kế toán nhanh hơn khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế thu nhập trong năm.

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ do ghi nhận một khoản chi phí trong năm hiện tại nhưng chỉ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế trong năm sau. Ví dụ: Chi phí trích trước về sửa lớn TSCĐ được ghi nhận trong năm hiện tại nhưng chỉ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi các khoản chi phí này thực tế phát sinh trong các năm sau;

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được tính trên giá trị được khấu trừ của khoản lỗ tính thuế và ưu đãi về thuế chưa sử dụng từ các năm trước chuyển sang năm hiện tại.

* Tài khoản sử dụng: Chủ yếu sử dụng TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại. TK này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của TS thuế thu nhập hoãn lại.

Kết cấu TK 243- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Bên Nợ: Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại tăng

Bên Có: Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại giảm.

Số dư Bên Nợ: Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại còn lại cuối kỳ.

- 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 năm trước.

* Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu

Cuối năm, 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 ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại:

1. 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, ghi:

Nợ TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

2. 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, ghi:

Nợ TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

5.11.2 Kế toán khoản ký quỹ, ký cược dài hạn

Ký quỹ, ký cược dài hạn là số tiền doanh nghiệp đem đi gửi làm tin trong quan hệ hợp đồng kinh tế hoặc quan hệ thuê mượn tài sản tại các đơn vị hay doanh nghiệp khác mà thời hạn thu hồi trên 1 năm.

Để phản ánh tình hình ký quỹ, ký cược dài hạn, kế toán sử dụng TK 244 - Ký quỹ, ký cược dài hạn. Kết cấu tài khoản này như sau:

Bên Nợ: Số tiền đưa đi ký quỹ, ký cược dài hạn

Bên Có: Số tiền ký quỹ, ký cược dài hạn đã thu hồi hoặc đã dùng để thanh toán (nếu có)

Dư Nợ: Số tiền ký quỹ, ký cược dài hạn hiện còn.

Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về khoản ký quỹ, ký cược dài hạn.

1. Khi dùng tiền để ký quỹ, ký cược dài hạn hoặc sử dụng tiền ký quỹ, ký cược dài hạn để thanh toán cho đối tượng có liên quan, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền thực thu hồi)

Nợ TK 331 - (Số tiền đã dùng để thanh toán cho người bán).

Nợ TK 627, 641, 642 (Số tiền đã dùng để trả tiền thuê tài sản).

Nợ TK 635 - (Số tiền đã dùng để trả lãi vay).

Nợ TK 811 - (Số tiền dùng để nộp phạt - nếu có).

Có TK 244 - Ký quỹ, ký cược dài hạn.

Tùy thuộc vào hình thức sổ kế toán doanh nghiệp sử dụng mà kế toán TSCĐ và đầu tư dài hạn sử dụng các sổ kế toán phù hợp. Trong điều kiện sử dụng phần mềm kế toán trên máy tính thì nhập dữ liệu vào máy tính theo thiết kế của màn hình nhập liệu trên cơ sở các chứng từ phản ánh nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Nội dung định khoản kế toán bao giờ cũng phải nhập cho tài khoản chi tiết nhất thiết theo danh mục quản lý chi tiết các đối tượng đã được thực hiện mã hóa thống nhất khi đăng ký mã của các danh mục đối tượng cần quản lý.

Tóm lược nội dung chương:

Chương 5 được biên soạn nhằm cung cấp những kiến thức sau:

- Giới thiệu về đối tượng phản ánh: Tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn (Khái niệm, tiêu chuẩn ghi nhận, đặc điểm, phân loại)
- Nội dung phản ánh các nghiệp vụ kinh tế (cách phản ánh từng nghiệp vụ riêng lẻ, khái quát sơ đồ kế toán)
- Nội dung phản ánh theo hai cấp độ thông tin: Kế toán chi tiết, Kế toán tổng hợp

Câu hỏi và ôn tập chương:

Câu hỏi:

1. Trình bày nội dung và kết cấu của Tài khoản 211- Tài sản cố định hữu hình?
2. Trình bày những nội dung chủ yếu trong quy định về trích khấu hao tài sản cố định ?
3. Trình bày nội dung quy định khi hạch toán tài sản cố định thuê tài chính?
4. Trình bày sơ đồ kế toán các nghiệp vụ tăng tài sản cố định?
5. Trình bày sơ đồ kế toán các nghiệp vụ giảm tài sản cố định?

6. Trình bày sơ đồ kế toán các nghiệp vụ sửa chữa lớn tài sản cố định?
7. Trình bày sơ đồ kế toán các nghiệp vụ sửa chữa thường xuyên tài sản cố định?

Bài tập 1:

Tại một đơn vị kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, kê khai thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng 9 như sau (ĐVT: 1.000VNĐ)

1. Ngày 3/9 mua 1 TSCĐ hữu hình giá mua là 150.000 (giá chưa bao gồm 10% VAT), thanh toán cho người bán 50% bằng chuyển khoản. Chi phí vận chuyển bốc dỡ đơn vị chi hết 6.000 bằng tiền mặt. Tài sản được mua sắm từ quỹ đầu tư phát triển, được bàn giao cho phân xưởng sản xuất chính số 2. Tỷ lệ khấu hao là 10%/năm.
 2. Ngày 7/9 đơn vị thực hiện thanh lý 1 TSCĐ hữu hình thuộc bộ phận quản lý, tài sản có nguyên giá 200.000, đã khấu hao 160.000, thời gian sử dụng hữu ích ước tính là 10 năm. Tiền thu từ thanh lý tài sản thu tiền mặt 16.500, chi thanh lý bằng tiền mặt hết 7.000.
 3. Ngày 10/9 bộ phận XDCB hoàn thành công trình bàn giao cho bộ phận bán hàng, giá trị công trình là 1.350.000, tỷ lệ khấu hao hàng năm là 10%.
 4. Ngày 12/9 đơn vị mua 1 thiết bị sản xuất cho phân xưởng sản xuất chính số 1 theo hình thức trả góp. Kế hoạch thanh toán: đợt 1 /30.000; đợt 2/ 60.000; đợt 3/60.000 (mỗi đợt cách nhau 6 tháng). Giá thanh toán theo hình thức trả ngay là 110.000 (đã bao gồm 10% VAT). Đơn vị đã thanh toán đợt 1 bằng chuyển khoản. Tài sản có tỷ lệ khấu hao 12%/ năm.
 5. Ngày 15/9 đơn vị góp vốn vào 1 cơ sở liên doanh đồng kiểm soát bằng quyền sử dụng đất có thời hạn (bộ phận bán hàng đang sử dụng), có nguyên giá 4.300.000 đã khấu hao 1.000.000, tỷ lệ khấu hao hàng năm 10%. Giá trị ghi nhận trong liên doanh là 3.600.000; đơn vị nắm tỷ lệ biểu quyết trong liên doanh là 40%.
 6. 18/9 thực hiện sửa chữa lớn 1 thiết bị sản xuất ở phân xưởng sản xuất chính số 1, chi phí phát sinh bao gồm:
 - Phụ tùng thay thế 15.000.
 - Nguyên vật liệu phụ 5.000
 - Nhân công 2.500
 - Dịch vụ thuê ngoài 6.300 (có hóa đơn VAT 5%) thanh toán bằng tiền mặt.
- Ngày 25/9 hoàn thành, việc sửa chữa đáp ứng điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ. Tài sản có tỷ lệ khấu hao 12%/năm.
7. Ngày 30/9 thực hiện trích khấu hao TSCĐ.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên
2. Lập bảng tính và phân bổ khấu hao tháng 9 biết rằng trong tháng 8 không có biến động về TSCĐ và đơn vị đã trích khấu hao như sau:

Bộ phận	Phân xưởng sx chính số 1	Phân xưởng sx chính số 2	Bộ phận bán hàng	Bộ phận quản lý DN
Mức trích	90.000	80.000	150.000	120.000

Bài tập 2:

Tại công ty thương mại Nhật Minh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, có tình hình giảm TSCĐ trong tháng 6 như sau:

1. Ngày 15/06 thanh lý 1 nhà kho dự trữ hàng hóa, có nguyên giá 158.400.000đ, thời gian sử dụng 12 năm, đã trích khấu hao 152.000.000đ.

Chi phí thanh lý gồm:

- Lương: 500.000đ
- Công cụ dụng cụ: 420.000đ
- Tiền mặt: 600.000đ

Thu nhập thanh lý bán phế liệu thu ngay bằng tiền mặt 8.800.000đ.

2. Ngày 25/06 bán thiết bị đang sử dụng ở bộ phận bán hàng có nguyên giá 34.000.000đ, đã hao mòn lũy kế 26.000.000đ, thời gian sử dụng 2 năm. Chi phí tân trang trước khi bán 500.000đ trả bằng tiền mặt. Giá bán chưa thuế 9.800.000đ, thuế GTGT 10%, đã thu bằng tiền mặt.

3. Ngày 26/06 chuyển khoản mua 1 xe hơi sử dụng ở bộ phận quản lý doanh nghiệp có giá chưa thuế 660.000.000đ, thuế GTGT 10%, thời gian sử dụng 5 năm. Lệ phí trước bạ 10.000.000đ thanh toán bằng tiền tạm ứng.

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên.
2. Hãy xác định các chứng từ kế toán sử dụng làm căn cứ ghi nhận các nghiệp vụ trên.

Nội dung kế toán chi tiết các nghiệp vụ trên

CHƯƠNG 6: KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

6.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

6.1.1. Khái niệm, bản chất chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Bất kỳ một doanh nghiệp nào, để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh đều phải có đủ ba yếu tố cơ bản đó là: Tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Quá trình sản xuất là quá trình kết hợp ba yếu tố đó để tạo ra các loại sản phẩm lao vụ và dịch vụ. Sự tiêu hao các yếu tố này trong quá trình sản xuất kinh doanh đã tạo ra các chi phí tương ứng, đó là các chi phí về tư liệu lao động, chi phí về đối tượng lao động và chi phí về lao động sống. Trên phương diện này, chi phí được xác định là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán, dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu.

Để quản lý chi phí một cách có hiệu quả chúng ta phải nắm vững được bản chất của chi phí. Các chi phí phát sinh trong doanh nghiệp bao gồm hai loại: các chi phí bỏ ra để tạo nên một giá trị sử dụng nào đó cũng như thực hiện giá trị sử dụng này và các loại chi phí không liên quan đến việc tạo ra giá trị sử dụng. Sự phân biệt này cần được làm rõ nhằm mục đích xác định phạm vi và nội dung của chi phí sản xuất bởi một điểm rõ ràng là không phải mọi chi phí mà doanh nghiệp đã đầu tư đều là chi phí sản xuất.

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, nguyên tắc đầu tiên của các doanh nghiệp là phải đảm bảo trang trải được các phí tổn đã đầu tư để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Mặt khác, để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, ngoài các chi phí sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải bỏ ra các khoản chi phí cho các hoạt động khác, tất cả các chi phí này đã tạo nên chi phí của doanh nghiệp. Như vậy, trong quá trình hoạt động của mình, các doanh nghiệp đồng thời phải quan tâm đúng mức đến chi phí và chi phí sản xuất. Một mặt, khi sản xuất ra một loại sản phẩm nào đó, doanh nghiệp phải biết được chi phí dùng để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm là bao nhiêu và nó phải nằm trong giới hạn của sự bù đắp, nếu vượt qua giới hạn này thì doanh nghiệp sẽ bị phá sản. Đây cũng là cơ sở để doanh nghiệp xác định giá bán sản phẩm, do đó doanh nghiệp phải quan tâm đến chi phí sản xuất. Mặt khác, sau một thời kỳ hoạt động các nhà quản lý của doanh nghiệp còn phải biết được tổng chi phí của doanh nghiệp trong kỳ là bao nhiêu và nó sẽ được bù đắp bằng tổng thu nhập của doanh nghiệp trong kỳ, từ đó sẽ xác định được chính xác kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Đây là một vấn đề quan trọng và cần thiết trong quá trình quản lý, do đó kế toán với tư cách là một công cụ quản lý của doanh nghiệp còn phải hạch toán và cung cấp đầy đủ thông tin về chi phí của doanh nghiệp nói chung và chi phí sản xuất nói riêng phục vụ cho các nhà quản lý doanh nghiệp.

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, ngoài các hao phí về lao động sống cần thiết và lao động vật hóa để tồn tại và phát triển, doanh nghiệp còn phải bỏ ra rất nhiều các khoản chi phí khác, các khoản chi phí có thể là một bộ phận giá trị mới do doanh nghiệp sáng tạo ra và cũng có khoản chi phí đôi khi rất khó xác định chính xác là hao phí về lao động sống hay hao phí về lao động vật hóa. Do vậy hiện nay, chi phí hoạt động của doanh nghiệp được hiểu là toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp đã chi ra trong quá trình hoạt động kinh doanh, biểu hiện bằng tiền và tính cho một thời kỳ nhất định.

Chi phí luôn có tính chất cá biệt, bao gồm tất cả các chi phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra để tồn tại và để tiến hành hoạt động của mình, bất kể đó là chi phí cần thiết hay không cần thiết. Tuy nhiên, trong quá trình hoạt động của mình các nhà quản lý còn phải quan tâm đến tính xã hội của chi phí, tức là chi phí cá biệt của các doanh nghiệp phải đảm bảo ở mức độ trung bình của xã hội và được xã hội chấp nhận, có như vậy các nhà quản lý doanh nghiệp mới có thể đưa ra được những quyết định hợp lý trong từng thời kỳ cụ thể để đảm bảo sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Mặt khác, chi phí của doanh nghiệp luôn mang tính hai mặt, một mặt chi phí có tính khách quan, nó thể hiện sự chuyển dịch các hao phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra vào giá trị sử dụng được tạo ra, đây là sự chuyển dịch mang tính khách quan không lệ thuộc vào ý muốn chủ quan của con người. Mặt khác, hao phí về các yếu tố trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có thể lại mang tính chủ quan nó phụ thuộc vào phương pháp tính, trình độ quản lý và yêu cầu quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

Khi nghiên cứu về chi phí chúng ta còn cần phải xem xét và phân biệt được sự khác nhau giữa chi phí và chi tiêu của doanh nghiệp.

Chi tiêu của doanh nghiệp là sự chi ra, sự giảm đi thuần túy của tài sản doanh nghiệp không kể các khoản đó dùng vào việc gì và dùng như thế nào. 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 lượng và thời điểm phát sinh.

Sự khác nhau về lượng: Mặc dù chi tiêu là cơ sở của chi phí song chi phí của doanh nghiệp sẽ không bao gồm các khoản chi tiêu có đặc điểm sau:

- Các khoản chi tiêu làm giảm một tài sản này nhưng làm tăng một tài sản khác hoặc làm giảm một khoản nợ phải trả trong doanh nghiệp.

- Các khoản chi tiêu làm tăng một khoản nợ phải trả nhưng đồng thời làm tăng một tài sản hoặc giảm một khoản nợ phải trả khác của doanh nghiệp.

Như vậy, chi phí chỉ bao gồm các trường hợp làm giảm tài sản hoặc tăng khoản Nợ phải trả nhưng không kèm theo các biến động khác.

Sự khác nhau về thời gian: Do có sự không phù hợp giữa thời gian phát sinh các khoản chi tiêu và thời gian phát huy tác dụng của nó đối với thu nhập của doanh nghiệp.

- Khoản chi tiêu ở kỳ này nhưng còn được chờ phân bổ ở kỳ sau (chi phí trả trước)
- Khoản được tính vào chi phí của kỳ này (chi phí phải trả) nhưng chưa được chi tiêu (sẽ chi ở các kỳ sau).

Từ sự phân tích trên đây chúng ta có thể thấy: **Chi phí sản xuất là toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp đã bỏ ra trong kỳ dùng vào sản xuất sản phẩm được biểu hiện bằng tiền.**

Xét về thực chất thì 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.

Xuất phát từ mục đích và nguyên tắc kinh doanh trong nền kinh tế thị trường thì mọi sản phẩm khi nó được tạo ra luôn được các doanh nghiệp quan tâm đến hiệu quả nó mang lại. Vì vậy, để quản lý có hiệu quả và kịp thời đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của mình, doanh nghiệp luôn cần biết số chi phí đã chi ra cho từng loại hoạt động, từng loại sản phẩm, dịch vụ là bao nhiêu, số chi phí đã chi ra đó cấu thành trong số sản phẩm, lao vụ, dịch vụ hoàn thành là bao nhiêu, tỷ trọng từng loại chi phí, khả năng hạ thấp các loại chi phí này... ? Chi tiêu thỏa mãn được những thông tin mang các nội dung trên chính là giá thành sản phẩm.

Giá thành sản xuất sản phẩm được xác định bao gồm những chi phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí khác được dùng để sản xuất hoàn thành một khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ nhất định.

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, còn như tính đúng đắn của những giải pháp quản lý mà doanh nghiệp đã thực hiện để nhằm mục đích hạ thấp chi phí, tăng cao lợi nhuận.

Về mặt bản chất chi phí sản xuất và giá thành sản xuất sản phẩm là biểu hiện hai mặt của quá trình sản xuất kinh doanh. Chúng giống nhau về chất ví dụ cùng biểu hiện bằng tiền những hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà doanh nghiệp đã 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 xuất sản phẩm là xác định một lượng chi phí sản xuất nhất định, tính cho một đại lượng kết quả hoàn thành nhất định.

Đứng trên góc độ quá trình hoạt động để xem xét thì 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 hoàn thành. Tại thời điểm tính giá thành có thể có một khối lượng sản phẩm chưa hoàn thành, 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.

$$\text{Giá thành sản xuất} = \text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ} - \text{CPSX dở dang cuối kỳ}$$

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 tùy 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 thích hợp.

6.1.2. Nhiệm vụ của kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Kế toán doanh nghiệp cần phải xác định rõ vai trò và nhiệm vụ của mình trong việc 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 sản xuất kinh doanh, quy trình công nghệ sản xuất, loại hình sản xuất đặc điểm của sản phẩm, khả năng hạch toán, 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 đặc điểm tổ chức SXKD, 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.

- Tổ chức bộ máy kế toán một cách khoa học, hợp lý trên cơ sở phân công rõ ràng trách nhiệm của từng nhân viên, từng bộ phận kế toán có liên quan đặc biệt 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 hóa thông tin về chi phí, giá thành của doanh nghiệp.

- Tổ chức lập và phân tích các báo cáo kế toán về chi phí, giá thành sản phẩm, cung cấp những thông tin cần thiết về chi phí, giá thành sản phẩm, giúp 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.

6.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

6.2.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm nhiều loại, nhiều thứ khác nhau. Để thuận tiện cho công tác quản lý, hạch toán, kiểm tra chi phí cũng như phục vụ cho việc ra các quyết định kinh doanh, chi phí sản xuất kinh doanh cần phải được phân loại theo những tiêu thức phù hợp. Trong kế toán tài chính chi phí sản xuất kinh doanh thường được phân loại, nhận diện theo những tiêu thức sau:

- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo hoạt động và công dụng kinh tế

- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí

- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp

- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính.

6.2.1.1 Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh 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 thì chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành:

6.2.1.1.1 Chi phí hoạt động kinh doanh thông thường

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, các khoản chi phí này được chia thành chi phí sản xuất kinh doanh và chi tài chính

a) **Chi phí sản xuất kinh doanh:** Gồm chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất

- **Chi phí sản xuất**

Chi phí sản xuất là toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hóa 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 được biểu hiện bằng tiền; Chi phí sản xuất của doanh nghiệp bao gồm:

- **Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:** Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là toàn bộ chi phí nguyên vật liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm, lao vụ dịch vụ.

- **Chi phí nhân công trực tiếp:** Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương và các khoản phải trả trực tiếp cho công nhân sản xuất, các khoản trích theo tiền lương của công nhân sản xuất như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế. .

- **Chi phí sản xuất chung:** Chi phí sản xuất chung là các 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 bao gồm các yếu tố chi phí sản xuất sau:

+ Chi phí nhân viên phân xưởng: bao gồm chi phí 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 dụng cụ: bao gồm chi phí về công cụ, dụng cụ dùng ở phân xưởng để phục vụ sản xuất và quản lý sản xuất.

+ Chi phí khấu hao TSCĐ: bao gồm toàn bộ chi phí khấu hao của TSCĐ 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, đội sản xuất.

+ Chi phí khác bằng tiền: là các khoản chi 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 ngoài sản xuất 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 hóa, lao vụ, dịch vụ. Loại chi phí này có: chi phí quảng cáo, giao hàng, giao dịch, 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 hóa.

- **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 TSCĐ dùng chung toàn doanh nghiệp, các loại thuế, phí có tính chất chi phí, chi phí khánh tiết, hội nghị.

b) Chi phí hoạt động tài chính: Chi phí hoạt động tài chính là những chi phí và khoản lỗ liên quan đến hoạt động vốn như: Chi phí liên doanh, chi phí đầu tư tài chính, chi phí liên quan cho vay vốn, lỗ liên doanh...

6.2.1.1.2. Chi phí khác: Chi phí khác là các chi phí và các khoản lỗ do các sự kiện hay các nghiệp vụ bất thường mà doanh nghiệp không thể dự kiến trước được, như: chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ, tiền phạt do vi phạm hợp đồng, các khoản phạt, truy thu thuế ...

6.2.1.2. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh căn cứ vào nội dung, tính chất kinh tế của chi phí

Theo cách phân loại này người ta sắp xếp các chi phí có cùng nội dung và tính chất kinh tế vào một loại gọi là yếu tố chi phí, mà không phân biệt chi phí đó phát sinh ở đâu và có tác dụng như thế nào. Cách phân loại này còn được gọi là phân loại chi phí theo yếu tố. Số lượng các yếu tố chi phí sản xuất được phân chia trong từng doanh nghiệp phụ thuộc vào đặc điểm quá trình sản xuất kinh doanh, đặc điểm sản phẩm sản xuất ra, đặc điểm yêu cầu quản lý và trình độ quản lý của doanh nghiệp, nó còn phụ

thuộc vào đặc điểm của từng thời kỳ và quy định cụ thể của từng quốc gia... Theo chế độ kế toán hiện hành tại Việt Nam khi quản lý và hạch toán chi phí sản xuất các doanh nghiệp phải theo dõi được chi phí theo năm yếu tố sau:

- **Chi phí nguyên liệu và vật liệu:** Yếu tố chi phí nguyên vật liệu bao gồm giá mua, chi phí mua của nguyên vật liệu dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Yếu tố này bao gồm: chi phí nguyên vật liệu chính, chi phí nguyên vật liệu phụ, chi phí nhiên liệu, chi phí phụ tùng thay thế và chi phí nguyên vật liệu khác.

- **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 trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp kinh phí công đoàn theo tiền lương của người lao động.

- **Chi phí khấu hao máy móc thiết bị:** Yếu tố chi phí này bao gồm khấu hao của tất cả TSCĐ dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

- **Chi phí dịch vụ mua ngoài:** Chi phí dịch vụ mua ngoài là số tiền phải trả cho các dịch vụ mua ngoài phục vụ cho các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

- **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.

6.2.2. Phân loại giá thành sản phẩm

6.2.2.1. Phân loại giá thành sản phẩm theo cơ sở số liệu và thời điểm tính giá thành

Theo cách phân loại này, giá thành sản phẩm được chia thành 3 loại sau:

- **Giá thành sản phẩm kế hoạch:** Là giá thành sản phẩm được tính toán trên cơ sở chi phí kế hoạch và số lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch. Giá thành kế hoạch bao giờ cũng được tính toán trước khi bắt đầu quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong một thời kỳ. Giá thành sản phẩm kế hoạch là mục tiêu phấn đấu trong kỳ sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, nó còn là căn cứ để so sánh, phân tích đánh giá tính hình thực hiện kế hoạch giá thành của doanh nghiệp.

- **Giá thành sản phẩm định mức:** Giá thành sản phẩm định mức là giá thành sản phẩm được tính trên cơ sở các định mức chi phí hiện hành và chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm. Định mức chi phí được xác định trên cơ sở các định mức kinh tế - kỹ thuật của từng doanh nghiệp trong từng thời kỳ. Giá thành sản phẩm định mức còn được xác định trước khi bắt đầu quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

- Giá thành sản phẩm thực tế: Giá thành sản phẩm thực tế là giá thành sản phẩm được tính toán và xác định trên cơ sở số liệu chi phí sản xuất thực tế phát sinh và tập hợp được trong kỳ cũng như số lượng sản phẩm thực tế đã sản xuất và tiêu thụ trong kỳ. Giá thành thực tế chỉ có thể tính toán được khi kết thúc quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm và được tính toán cho cả chỉ tiêu tổng giá thành và giá thành đơn vị.

6.2.2.2. Phân loại giá thành căn cứ vào phạm vi các chi phí cấu thành

Theo phân loại này, giá thành sản phẩm được phân biệt thành hai loại sau:

- Giá thành sản xuất sản phẩm: Giá thành sản xuất của sản phẩm bao gồm các chi phí liên quan đến quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm như: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tính cho sản phẩm đã sản xuất hoàn thành. Giá thành sản xuất sản phẩm được sử dụng để hoạch toán thành phẩm, giá vốn hàng xuất bán và mức lãi gộp trong kỳ của doanh nghiệp.

- Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ: Bao gồm giá thành sản xuất tính cho số sản phẩm tiêu thụ cộng với chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ tính cho số sản phẩm này. Như vậy, giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ chỉ tính và xác định cho số sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất và đã tiêu thụ, nó là căn cứ để tính toán xác định mức lợi nhuận thuần trước thuế của doanh nghiệp.

Ngoài những cách phân loại giá thành sản phẩm được sử dụng chủ yếu trong kế toán tài chính trên đây, trong công tác quản trị, doanh nghiệp còn thực hiện phân loại giá thành sản phẩm theo phạm vi tính toán chi phí chi tiết hơn.

Để tính toán giá thành theo cách phân loại này, người ta sẽ phân chia chi phí của doanh nghiệp thành hai loại: Chi phí biến đổi và chi phí cố định, sau đó sẽ xác định các chi phí này cho số sản phẩm sản xuất và hoàn thành trong kỳ. Theo tiêu thức này thì giá thành sản phẩm được chia thành ba loại sau:

- Giá thành toàn bộ sản phẩm: Là giá thành được xác định bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi mà doanh nghiệp đã sử dụng phục vụ quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Theo phương pháp này, toàn bộ chi phí biến đổi và chi phí cố định được phân bổ hết cho số sản phẩm hoàn thành trong kỳ, nên phương pháp còn được gọi là phương pháp định phí toàn bộ.

- Giá thành sản phẩm theo biến phí: Là loại giá thành được xác định chỉ bao gồm các chi phí biến đổi kể cả các chi phí biến đổi trực tiếp và chi phí biến đổi gián tiếp. Theo phương pháp này, toàn bộ chi phí cố định được xem như là chi phí thời kỳ và được kết chuyển toàn bộ để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh cuối kỳ.

- Giá thành sản phẩm có phân bổ hợp lý chi phí cố định: Giá thành sản phẩm được xác định bao gồm hai bộ phận:

- Toàn bộ chi phí biến đổi (kể cả các chi phí biến đổi trực tiếp và chi phí biến đổi gián tiếp).
- Một phần chi phí cố định được xác định trên cơ sở mức độ hoạt động thực tế so với mức độ hoạt động tiêu chuẩn (được xác định theo công suất thiết kế hoặc định mức).

6.3. PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

6.3.1. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành

Chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có thể phát sinh ở nhiều địa điểm khác nhau, liên quan đến việc sản xuất chế tạo các loại sản phẩm, lao vụ khác nhau. Các nhà quản trị doanh nghiệp cần 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.

Đối tượng kế toán chi phí sản xuất là phạm vi và giới hạn để tập hợp chi phí sản xuất theo các phạm vi và giới hạn đó. 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 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.

Tùy thuộc vào đặc điểm tính hình cụ thể mà đối tượng kế toán chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp có thể là:

- Từng sản phẩm, chi tiết sản phẩm, nhóm sản phẩm, đơn đặt hàng.
- Từng phân xưởng, giai đoạn công nghệ sản xuất.
- Toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất, toàn doanh nghiệp.

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 xác định 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 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 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 xuất 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 gián đơn thì đối tượng tính giá thành sẽ 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 thành 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 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 chi phí 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 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 sản phẩm 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 cần phải xác định lại phạm vi và giới hạn mà các chi phí cần tập hợp cho phù hợp.

6.3.2. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất là cách thức mà kế toán sử dụng để tập hợp, phân loại các khoản chi phí sản xuất phát sinh trong một kỳ theo các đối tượng tập hợp chi phí đã xác định. Nội dung cơ bản của phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất là căn cứ vào các đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định để mở các sổ kế toán nhằm ghi chép, phản ánh các chi phí phát sinh theo đúng các đối tượng hoặc tính toán, phân bổ phần chi phí phát sinh cho các đối tượng đó.

Tùy thuộc vào khả năng quy nạp của chi phí vào các đối tượng tập hợp chi phí, kế toán sẽ áp dụng các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất một cách thích hợp. Thông thường tại các doanh nghiệp hiện nay có hai phương pháp tập hợp chi phí như sau:

- Phương pháp tập hợp chi phí trực tiếp:

Phương pháp này được sử dụng để tập hợp các loại chi phí có liên quan trực tiếp đến các đối tượng tập hợp chi phí đã xác định, tức là đối với các loại chi phí phát sinh liên quan đến đối tượng nào có thể xác định được trực tiếp cho đối tượng đó, chi phí phát sinh liên quan đến từng đối tượng tập hợp chi phí cụ thể đã xác định sẽ được tập hợp và quy nạp trực tiếp cho đối tượng đó.

Phương pháp này yêu cầu kế toán phải tổ chức công tác hạch toán một cách cụ thể, tỉ mỉ từ khâu lập chứng từ ban đầu, tổ chức hệ thống tài khoản, hệ thống sổ kế toán... theo đúng các đối tượng tập hợp chi phí đã xác định, chỉ có như vậy mới đảm bảo các chi phí phát sinh tập hợp đúng theo các đối tượng một cách chính xác, kịp thời và đầy đủ.

- Phương pháp tập hợp và phân bổ gián tiếp:

Phương pháp này được sử dụng để tập hợp các chi phí gián tiếp, đó là các chi phí phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí đã xác định mà kế toán không thể tập hợp trực tiếp các chi phí này cho từng đối tượng đó.

Theo phương pháp này, trước tiên căn cứ vào các chi phí phát sinh kế toán tiến hành tập hợp chung các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng theo địa điểm phát sinh hoặc nội dung chi phí. Để xác định chi phí cho từng đối tượng cụ thể phải lựa chọn các tiêu chuẩn hợp lý và tiến hành phân bổ các chi phí đó cho từng đối tượng liên quan.

Việc xác định tiêu chuẩn phân bổ chi phí có thể được xác định riêng rẽ theo từng nội dung chi phí cần phân bổ, khi đó cũng phải xác định hệ số phân bổ theo từng nội dung chi phí này hoặc cũng có thể xác định chung cho tất cả các chi phí cần phân bổ. Việc xác định tiêu chuẩn phân bổ tùy thuộc vào đặc thù cụ thể của từng doanh nghiệp.

6.3.3. Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên

6.3.3.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, bao gồm các khoản chi phí về nguyên vật liệu chính, nửa thành phẩm mua ngoài, vật liệu phụ ... sử dụng trực tiếp cho việc sản xuất chế tạo sản phẩm hoặc trực tiếp thực hiện các lao vụ dịch vụ.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm của các doanh nghiệp. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường được quản lý theo các định mức chi phí do doanh nghiệp xây dựng. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thực tế trong kỳ được xác định căn cứ vào các yếu tố sau:

- Trị giá nguyên vật liệu trực tiếp xuất dùng cho quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện các lao vụ dịch vụ trong kỳ. Bộ phận giá trị nguyên vật liệu trực tiếp xuất dùng thường được xác định căn cứ vào các chứng từ xuất kho nguyên vật liệu trực tiếp cho các đối tượng. Khi phát sinh các khoản chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán căn cứ vào các phiếu xuất kho, các chứng từ khác có liên quan để xác định giá vốn của số nguyên vật liệu dùng cho sản xuất chế tạo sản phẩm (Theo phương pháp tính giá vốn nguyên vật liệu mà doanh nghiệp đã lựa chọn).

- Trị giá nguyên vật liệu trực tiếp còn lại đầu kỳ ở các bộ phận, phân xưởng sản xuất. Đây là giá trị của bộ phận nguyên vật liệu trực tiếp đã xuất kho cho quá trình sản xuất ở kỳ trước nhưng chưa sử dụng đến được chuyển sang cho quá trình sản xuất kỳ này.

- Trị giá nguyên vật liệu trực tiếp còn lại cuối kỳ ở các bộ phận, phân xưởng sản xuất được xác định dựa vào phiếu nhập kho vật liệu không sử dụng hết hoặc phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ ở các bộ phận, phân xưởng hoặc địa điểm sản xuất.

- Trị giá phế liệu thu hồi (nếu có): đây là giá trị của phế liệu thu hồi được tại các bộ phận sản xuất trong kỳ, được xác định căn cứ vào số lượng phế liệu thu hồi và đơn giá phế liệu mà doanh nghiệp đã sử dụng trong kỳ hạch toán.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng để sản xuất sản phẩm tại các doanh nghiệp chủ yếu là chi phí trực tiếp, nên thường được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng trên cơ sở các "Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp" được mở cho từng đối tượng căn cứ vào các chứng từ xuất kho vật tư và báo cáo sử dụng vật tư ở từng bộ phận sản xuất.

Trong trường hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí mà không thể tập hợp trực tiếp được thì có thể sử dụng phương pháp tập hợp và phân bổ gián tiếp. Khi đó tiêu chuẩn sử dụng để phân bổ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho các đối tượng có thể là:

- Đối với chi phí nguyên vật liệu chính, nửa thành phẩm mua ngoài có thể lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ là: chi phí định mức, chi phí kế hoạch, khối lượng sản phẩm sản xuất ...

- Đối với chi phí vật liệu phụ, nhiên liệu... tiêu chuẩn phân bổ có thể lựa chọn là: chi phí định mức, chi phí kế hoạch, chi phí nguyên vật liệu chính, khối lượng sản phẩm sản xuất...

Để kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán sử dụng TK621- "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp". Kết cấu chủ yếu của TK này như sau :

Bên Nợ:

- Trị giá vốn 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 vốn nguyên liệu, vật liệu sử dụng không hết, nhập lại kho

- Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thực tế sử dụng cho sản xuất kinh doanh trong kỳ.

- Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường

Tài khoản 621 không có số dư.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu :

1. Xuất kho nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ trong kỳ, kế toán ghi sổ theo định khoản:

NợTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

CóTK152- Nguyên liệu, vật liệu

2. Trường hợp mua nguyên vật liệu sử dụng ngay cho sản xuất chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ, không qua kho: Kế toán căn cứ các chứng từ liên quan (Chứng từ thanh toán, hóa đơn của người bán, bảng kê thanh toán tạm ứng...), kế toán ghi sổ theo định khoản:

NợTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

NợTK133- Thuế GTGT được khấu trừ

CóTK111,112,141,331...: (Tổng giá thanh toán)

Trường hợp không có hóa đơn thuế GTGT, hoặc thuế GTGT không được khấu trừ, hoặc nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, số tiền tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là tổng giá thanh toán (bao gồm cả thuế GTGT), kế toán ghi sổ theo định khoản:

NợTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

CóTK111,112,141,331...: (Tổng giá thanh toán)

3. Trường hợp cuối kỳ có nguyên vật liệu sử dụng chưa hết, không nhập lại kho.

- Căn cứ vào phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ, kế toán ghi giảm chi phí nguyên vật liệu bằng bút toán:(Ghi số âm)

NợTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

CóTK152- Nguyên liệu, vật liệu

- Sang đầu kỳ sau kế toán ghi tăng chi phí nguyên vật liệu bằng bút toán thường

NợTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

CóTK152- Nguyên liệu, vật liệu

4. Trường hợp cuối kỳ có nguyên vật liệu sử dụng không hết, nhập lại kho, Kế toán căn cứ phiếu nhập kho ghi :

NợTK152- Nguyên liệu,vật liệu

CóTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

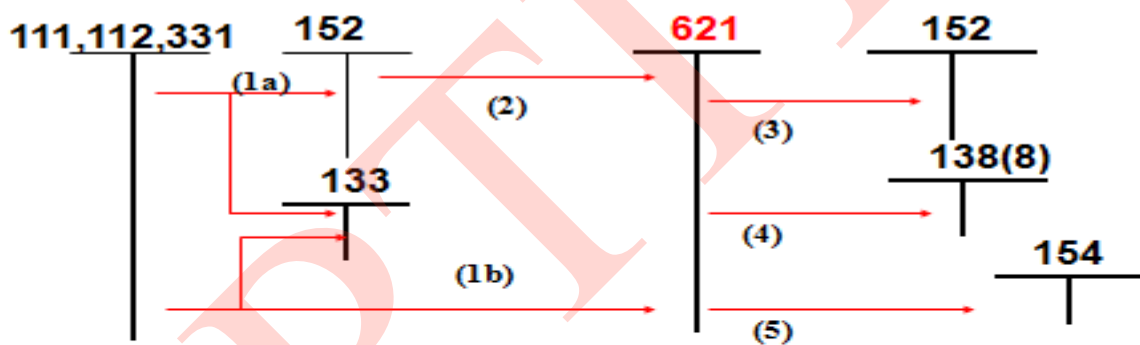
5. Cuối kỳ, căn cứ tài liệu tính toán xác định chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng cho các đối tượng, kế toán kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho các đối tượng, kế toán ghi :

NợTK154- Chi phí sản xuất dở dang.

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường)

CóTK621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

SƠ ĐỒ 6.1- SƠ ĐỒ KẾ TOÁN CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP



1a-Mua ngoài nhập kho vtư

1b-Mua ngoài vtư xuất thẳng cho SX

2- Xuất kho vtư cho SX SP

3- Nhập lại vtư dùng không hết

3- Phế liệu thu hồi

4- Tiền bồi thường phải thu

5- Kết chuyển chi phí VLTT cuối kỳ

6.3.3.2 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 loại lao vụ,dịch vụ gồm: tiền lương chính, tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, tiền trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn theo số tiền lương của công nhân sản xuất.

Chi phí về tiền lương(tiền công) được xác định cụ thể tùy 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. Trên cơ sở đó các khoản trích theo lương (Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn) tính vào chi phí nhân công trực tiếp được tính toán căn cứ vào số tiền lương công nhân sản xuất của từng đối tượng và tỷ lệ trích quy định theo quy chế tài chính hiện hành của từng thời kỳ.

Giống như chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp thường là các khoản chi phí trực tiếp nên nó được tập hợp trực tiếp vào các đối tượng tập hợp chi phí liên quan. Trong trường hợp không tập hợp trực tiếp được thì chi phí nhân công trực tiếp cũng được tập hợp chung sau đó kế toán sẽ phân bổ cho từng đối tượng theo một tiêu chuẩn phân bổ hợp lý. Các tiêu chuẩn thường được sử dụng để phân bổ chi phí nhân công trực tiếp là: chi phí tiền lương định mức (hoặc kế hoạch), giờ công định mức, giờ công thực tế, khối lượng sản phẩm sản xuất ra...

Để kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán sử dụng TK622- “Chi phí nhân công trực tiếp”. Kết cấu cơ bản của TK này như sau :

Bên Nợ:

- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia quá trình sản xuất sản phẩm.

Bên có:

- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp để tính giá thành sản phẩm.
- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường

Tài khoản 622 không có số dư.

Phương pháp kế toán:

(1) Căn cứ bảng phân bổ tiền lương trong kỳ kế toán phản ánh số tiền lương chính, lương phụ, các khoản phụ cấp và các khoản khác có tính chất lương phải trả cho công nhân sản xuất trong kỳ.

NợTK622- Chi phí nhân công trực tiếp.

CóTK334- Phải trả công nhân viên

(2) Trường hợp doanh nghiệp có thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất, căn cứ kế hoạch trích trước tiền lương công nhân nghỉ phép, kế toán ghi:

NợTK622- Chi phí nhân công trực tiếp.

CóTK335- chi phí phải trả

(3) Căn cứ bảng phân bổ tiền lương, trích Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, Bảo hiểm thất nghiệp..., kế toán ghi :

NợTK622- Chi phí nhân công trực tiếp.

CóTK338- Phải trả phải nộp khác(3382, 3383,3384, 3389)

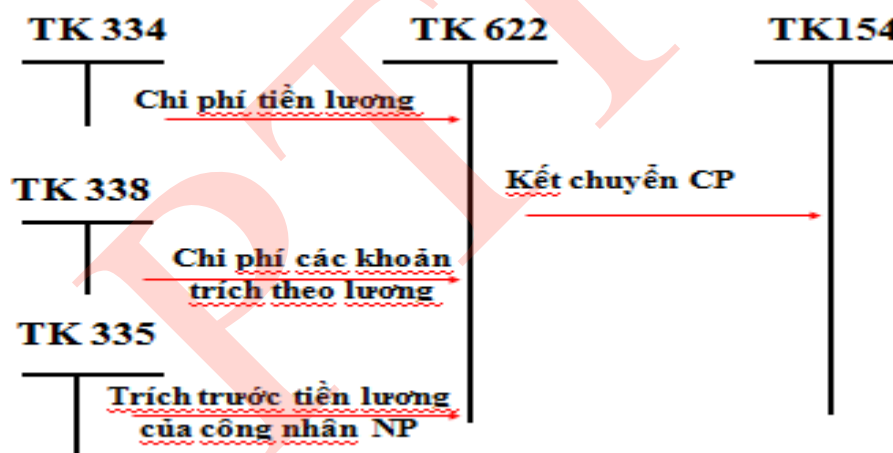
(4) Cuối kỳ, tính toán kết chuyển (hoặc phân bổ) chi phí nhân công trực tiếp cho các đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản phẩm, kế toán ghi:

NợTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Phần chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường)

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Sơ đồ 6.2 - Sơ đồ kế toán chi phí nhân công trực tiếp



6.3.3.3 Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những khoản chi phí cần thiết khác phục vụ cho quá trình sản xuất sản phẩm phát sinh ở các phân xưởng, bộ phận sản xuất. 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 TSCĐ 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 TSCĐ: 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 dịch vụ mua ngoài để phục vụ cho các hoạt động của phân xưởng như chi phí sửa chữa TSCĐ, chi phí điện, nước, điện thoại...

- Chi phí khác bằng tiền: Phản ánh những chi phí bằng tiền ngoài những khoản chi phí kể trên, phục vụ cho hoạt động của phân xưởng như chi phí tiếp khách, hội nghị... ở 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 chi phí sản xuất 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 được 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 CP thực tế.

Kế toán sử dụng TK627- Chi phí sản xuất chung, để kế toán tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung. Kết cấu cơ bản của tài khoản này 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 (Nếu có)
- Chi phí sản xuất chung được phân bổ, kết chuyển vào chi phí chế biến cho các đối tượng chịu chi phí.
- Chi phí sản xuất chung không được phân bổ, kết chuyển vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ

Tài khoản 627 không có số dư và được mở 06 tài khoản cấp 2 để tập hợp theo yếu tố chi phí:

- TK6271- Chi phí nhân viên
- TK6272- Chi phí vật liệu
- TK6273- Chi phí dụng cụ sản xuất
- TK6274- Chi phí khấu hao TSCĐ
- TK6277- Chi phí dịch vụ mua ngoài
- TK6278- Chi phí khác bằng tiền.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu:

(1) Tập hợp chi phí nhân viên: Căn cứ Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, kế toán ghi :

NợTK627- Chi phí sản xuất chung (6271)

CóTK334- Phải trả công nhân viên

CóTK338- Các khoản phải trả, phải nộp khác

(2) Tập hợp chi phí vật liệu: Căn cứ bảng phân bổ vật liệu và các chứng từ có liên quan khác (nếu có), kế toán ghi :

NợTK627- Chi phí sản xuất chung (6272)

CóTK152- Nguyên vật liệu 263

(3) Tập hợp chi phí dụng cụ sản xuất. Căn cứ bảng phân bổ vật liệu, công cụ dụng cụ và các chứng từ có liên quan khác (nếu có), kế toán ghi :

NợTK627- Chi phí sản xuất chung (6273)

CóTK153- Công cụ, dụng cụ

CóTK142, 242

(4) Tập hợp chi phí khấu hao TSCĐ. Căn cứ bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, kế toán ghi:

NợTK627- Chi phí sản xuất chung (6274)

CóTK214- Hao mòn TSCĐ

(5) Tập hợp chi phí dịch vụ mua ngoài. Căn cứ vào các chứng từ gốc, các tài liệu có liên quan, kế toán ghi :

NợTK627- Chi phí sản xuất chung(6277)

CóTK111,112,141,331...

(6) Tập hợp chi phí khác bằng tiền. Căn cứ vào các chứng từ gốc(Phiếu chi tiền mặt, giấy báo của ngân hàng...), các tài liệu có liên quan, kế toán ghi :

NợTK627- Chi phí sản xuất chung(6278)

CóTK111,112,141

(7) Cuối kỳ, sau khi chi phí sản xuất chung đã được tập hợp theo từng phân xưởng, đội sản xuất, chi tiết theo điều khoản chi phí và theo chi phí cố định, chi phí biến đổi, kế toán tiến hành tính toán, phân bổ vào chi phí chế biến tính cho từng đối tượng kế toán chi phí sản xuất.

Tiêu chuẩn sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng kế toán chi phí sản xuất, kế toán có thể lựa chọn các tiêu chuẩn sau:

- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

- Dự toán hoặc định mức chi phí sản xuất chung
- Tổng chi phí sản xuất cơ bản (bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp)

Căn cứ vào kết quả tính toán phân bổ, kế toán kết chuyển phần chi phí sản xuất chung phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm bằng bút toán:

NợTK154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

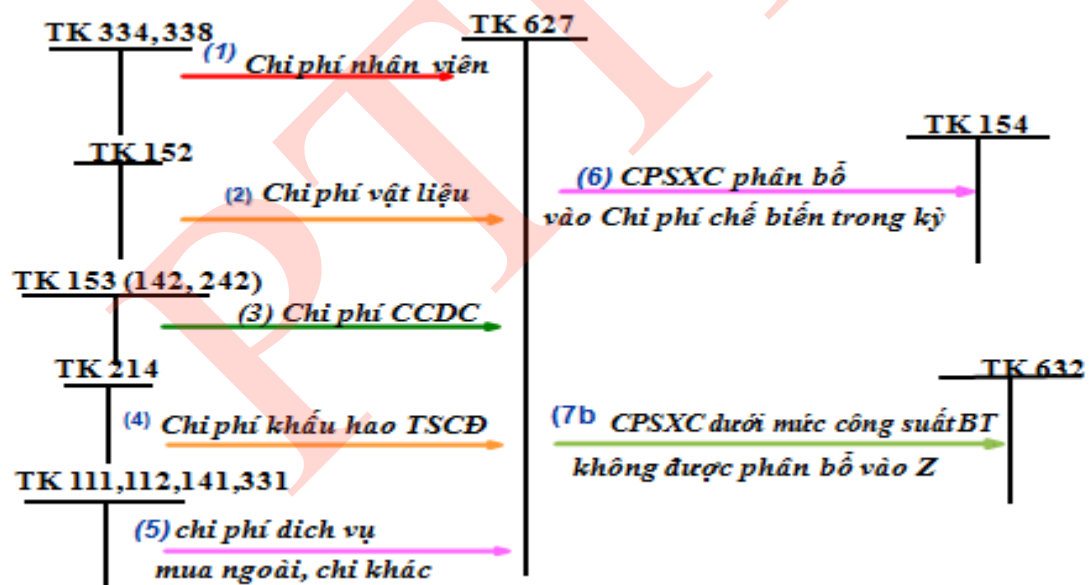
CóTK627- Chi phí sản xuất chung

Phần chi phí sản xuất chung không phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, kế toán ghi:

NợTK632: giá vốn hàng bán

CóTK627: Chi phí sản xuất chung

SƠ ĐỒ 6.3 - SƠ ĐỒ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG



6.3.4. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Cuối kỳ kế toán, sau khi đã tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung theo từng đối tượng trên các TK 621, 622, 627, kế toán sẽ tiến hành kết chuyển hoặc phân bổ các loại chi phí này để tập hợp toàn bộ chi phí sản xuất cho từng đối tượng chịu chi phí, tiến hành kiểm kê và đánh giá sản phẩm

làm dở cuối kỳ, thực hiện tính giá thành các loại sản phẩm, công việc, lao vụ do doanh nghiệp đã hoàn thành trong kỳ.

Để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán sử dụng tài khoản 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Kết cấu tài khoản này như sau :

Bên Nợ:

- Kết chuyển chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ
- Giá trị vật liệu thuê ngoài chế biến
- Chi phí thuê ngoài chế biến

Bên có:

- Giá trị phế liệu thu hồi (nếu có)
- Các khoản giảm chi phí sản xuất trong kỳ
- Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm, lao vụ ... hoàn thành
- Giá thành thực tế vật liệu thuê ngoài chế biến, tự chế hoàn thành

Dư Nợ:

- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang
- Chi phí thuê ngoài chế biến hoặc tự chế vật tư chưa hoàn thành.

Sau khi đã tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ, để tính được giá thành sản phẩm hoàn thành, kế toán doanh nghiệp cần phải tổ chức kiểm kê, đánh giá khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ theo các phương pháp phù hợp.

Thông tin về giá trị sản phẩm dở dang có ảnh hưởng và cũng tác động đến giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán và ảnh hưởng đến lợi nhuận trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Do vậy, việc đánh giá sản phẩm dở dang có ý nghĩa quan trọng đối với công tác kế toán tập hợp chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm nói riêng cũng như đối với công tác kế toán nói chung của doanh nghiệp. Trong thực tế, các doanh nghiệp có thể lựa chọn áp dụng các phương pháp sau để đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ:

- Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp.

- Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương.

- Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí định mức.

Căn cứ vào kết quả đánh giá sản phẩm dở dang và chi phí sản xuất đã tập hợp được, kế toán tổ chức tính giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành bằng phương pháp kỹ thuật phù hợp, trên cơ sở công thức tính giá thành cơ bản:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng giá} & & & & & & \\ \text{thành sản} & & & & & & \\ \text{phẩm hoàn} & & & & & & \\ \text{thành} & = & \text{Chi phí sản} & + & \text{Chi phí sản} & - & \text{Chi phí sản} \\ & & \text{xuất dở dang} & & \text{xuất phát sinh} & & \text{xuất dở dang} \\ & & \text{đầu kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Trên cơ sở, giá thành sản xuất của sản phẩm công việc lao vụ đã hoàn thành, kế toán kết chuyển vào các tài khoản liên quan tùy theo phương pháp hạch toán hàng tồn kho mà doanh nghiệp sử dụng và quá trình luân chuyển của các đối tượng này.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu :

(1) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, ghi :

NợTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

CóTK 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

(2) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp

NợTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

CóTK 622- Chi phí nhân công trực tiếp.

(3) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

NợTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

CóTK 627- Chi phí sản xuất chung.

(4) Ghi nhận giá trị sản phẩm, lao vụ sản xuất hoàn thành, căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

NợTK 155,157,632

CóTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

(5) Ghi nhận giá trị, chi phí sản xuất sản phẩm hỏng không tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành; giá trị phế liệu, căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

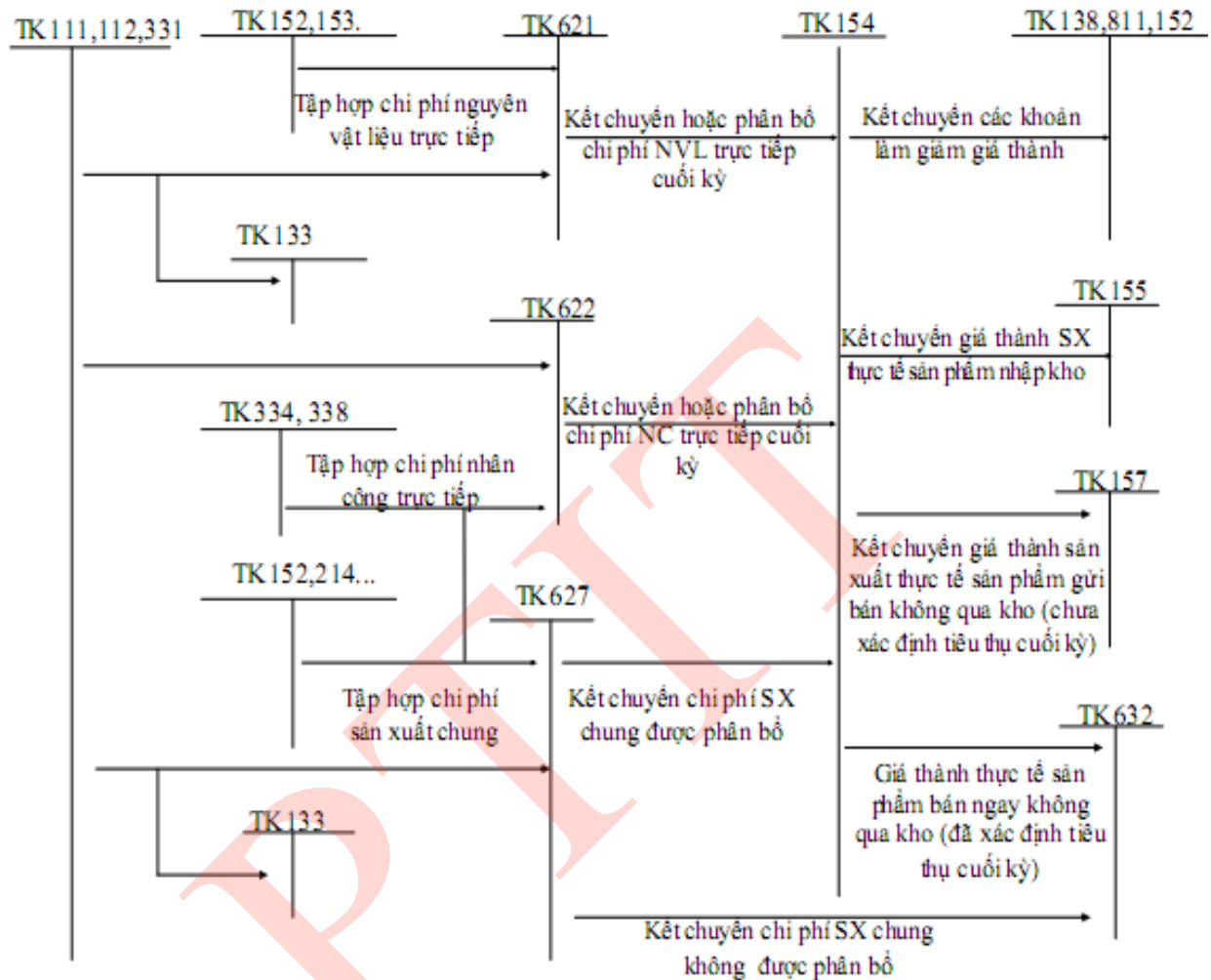
NợTK 138,152,334,811...

CóTK 154: Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm đối với các doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên được khái quát theo sơ đồ sau :

PRELIMINARY

SƠ ĐỒ 6.4 - SƠ ĐỒ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM
(theo phương pháp kê khai thường xuyên)



6.3.5. Phương pháp kê toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, việc tổ chức kế toán các khoản mục chi phí vẫn giống như phương pháp kê khai thường xuyên, được thực hiện trên các tài khoản:

- Tài khoản 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Tài khoản 622- Chi phí nhân công trực tiếp
- Tài khoản 627- Chi phí sản xuất chung

Toàn bộ quá trình tổng hợp chi phí sản xuất cuối kỳ, tính giá thành sản phẩm được thực hiện trên tài khoản 631- Giá thành sản xuất. Tài khoản 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, chỉ sử dụng để phân ánh và theo dõi chi phí sản xuất kinh doanh dở dang đầu kỳ và cuối kỳ.

Kết cấu tài khoản 631- Giá thành sản xuất

Bên Nợ:

- Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ
- Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ

Bên Có:

- Các khoản giảm chi phí sản xuất
- Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ
- Giá thành thực tế sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ.

Tài khoản 631- Giá thành sản xuất không có số dư cuối kỳ.

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu :

(1) Đầu kỳ kết chuyển chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ, kế toán kết ghi:

NợTK 631- Giá thành sản xuất

CóTK154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

(2) Cuối kỳ kết kế toán chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

NợTK 631- Giá thành sản xuất

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trên mức bình thường)

CóTK 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

(3) Cuối kỳ kết kế toán chuyển chi phí nhân công trực tiếp

NợTK 631- Giá thành sản xuất

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Phần chi phí nhân công trực tiếp trên mức bình thường)

CóTK 622- Chi phí nhân công trực tiếp.

(4) Cuối kỳ kết kế toán chuyển chi sản xuất chung

NợTK 631- Giá thành sản xuất

NợTK 632- Giá vốn hàng bán (Phần chi phí chung tương ứng với mức công suất máy móc thiết bị sản xuất không khai thác hết)

CóTK 627- Chi phí sản xuất chung.

(5) Ghi nhận giá trị, chi phí sản xuất sản phẩm hỏng không tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành; giá trị phế liệu, căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

NợTK 138,611,811

CóTK 631: Giá thành sản xuất.

(6) Cuối kỳ kết chuyển chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ, kế toán kết ghi:

NợTK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

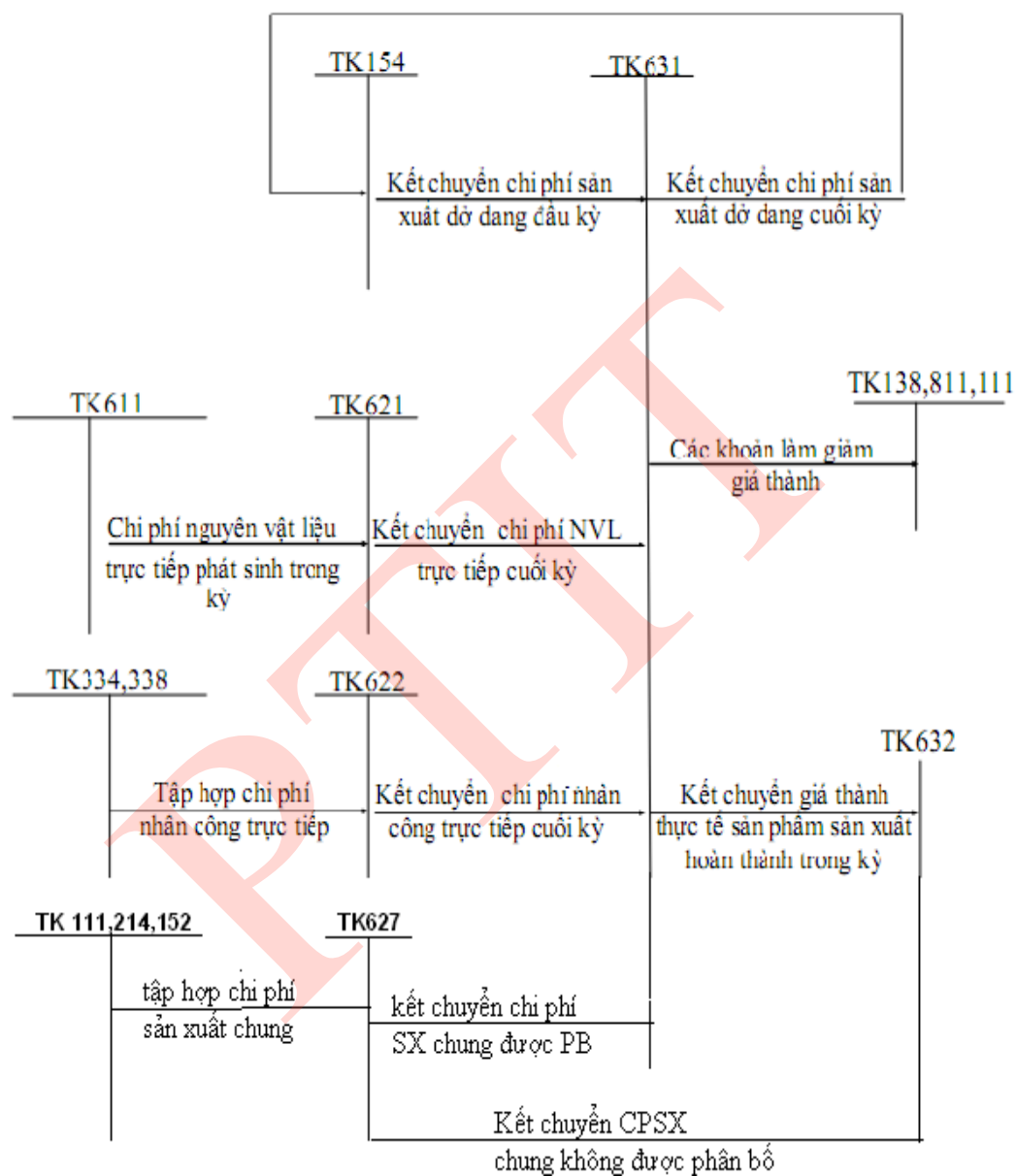
CóTK 631- Giá thành sản xuất

(7) Ghi nhận giá trị sản phẩm, lao vụ sản xuất hoàn thành, căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

NợTK 632- Giá vốn hàng bán

CóTK 631- Giá thành sản xuất

SƠ ĐỒ 6.5 -SƠ ĐỒ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM
(theo phương pháp kiểm kê định kỳ)



6.4. KẾ TOÁN TỔNG HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH THEO YẾU TỐ

Định kỳ chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cần phải được tổng hợp và báo cáo theo các yếu tố chi phí. Để có căn cứ tổng hợp lập báo cáo hàng kỳ hạch toán, kế toán phải căn cứ vào số liệu về chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh đã tập hợp được theo khoản mục, điều khoản chi phí trên các Tài khoản tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh trong sổ kế toán và các tài liệu chi tiết có liên quan để tổng hợp theo từng yếu tố chi phí quy định.

Các yếu tố chi phí được tổng hợp với nguyên tắc chung: Căn cứ vào số phát sinh bên có của các Tài khoản phản ánh yếu tố chi phí đối ứng với bên Nợ các Tài khoản tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh, đã được phản ánh trong sổ kế toán và các tài liệu có liên quan để tổng hợp theo từng yếu tố chi phí.

Yếu tố 1: Yếu tố chi phí nguyên liệu và vật liệu

- Căn cứ vào số phát sinh bên Có của các TK152, TK153 đối ứng ghi Nợ các TK tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh: TK142, 154, 242, 2413, 335, 621, 622, 627, 631, 641, 642.

- Căn cứ vào các chứng từ và sổ kế toán liên quan (sổ kế toán liên quan TK111, 331...) xác định phần nguyên vật liệu mua ngoài dùng ngay vào SXKD không qua nhập, xuất kho

- Căn cứ chứng từ, tài liệu phản ánh vật liệu không dùng hết tại các bộ phận, phế liệu thu hồi, tổng hợp trị giá vật liệu không dùng hết và giá trị phế liệu.

Yếu tố 2: Yếu tố chi phí tiền lương và phụ cấp

- Căn cứ số phát sinh bên Có TK334 đối ứng ghi Nợ các TK tập hợp chi phí SXKD (Đã kể trên) để tính toán tổng hợp.

Yếu tố 3: Yếu tố chi phí BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN

- Căn cứ số phát sinh bên Có của các TK3382, 3383, 3384, 3389 đối ứng ghi Nợ các TK tập hợp chi phí SXKD để tính toán tổng hợp

Yếu tố 4: Yếu tố chi phí khấu hao TSCĐ

- Căn cứ số phát sinh bên Có TK214 đối ứng ghi Nợ các TK tập hợp chi phí SXKD để tính toán tổng hợp

Yếu tố 5: Yếu tố chi phí dịch vụ mua ngoài.

- Căn cứ vào các tài liệu và sổ kế toán có liên quan đến TK331 để xác định và tổng hợp về chi phí, dịch vụ mua ngoài dùng cho SXKD trong kỳ.

Yếu tố 6: Yếu tố chi phí bằng tiền khác

- Căn cứ vào các tài liệu và sổ kế toán có liên quan đến TK111,112... để xác định và tổng hợp về chi phí bằng tiền khác dùng cho SXKD trong kỳ.

Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố của từng tháng, được tổng hợp lũy kế theo quý để lập báo cáo: “ Thuyết minh báo cáo Tài chính ” phần “ Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố ”.,.

Tóm lược nội dung chương:

Chương 6 nhằm cung cấp kiến thức về chi phí sản xuất: khái niệm, bản chất chi phí, nội dung các cách phân loại chi phí; nội dung kế toán chi phí: kế toán chi tiết, kế toán tổng hợp (kế toán tổng hợp theo hai phương pháp: kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ); khái quát các phương pháp xác định giá thành sản phẩm

Câu hỏi và bài tập ôn tập

Câu hỏi:

1. Hãy nêu khái niệm, bản chất của chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm. Phân tích những điểm giống và khác nhau giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm?
2. Trình bày những điểm giống và khác nhau giữa kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ?

Bài tập:

Bài tập 1:

Tại công ty TNHH A&Z có một phân xưởng sản xuất hai loại sản phẩm M và sản phẩm N, kê khai thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, trong kỳ có các tài liệu về quá trình sản xuất như sau:

Tài liệu 1: Số dư đầu kỳ của một số tài khoản

- Tài khoản 154 (M) 6.400.000
- Tài khoản 154 (N) 10.000.000

Tài liệu 2: Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ:

1. Xuất kho nguyên vật liệu chính dùng trực tiếp sản xuất sản phẩm:
 - Sản phẩm M: 170.000.000
 - Sản phẩm N 200.000.000
2. Xuất kho vật liệu phụ dùng cho sản xuất

- Trực tiếp sản xuất sản phẩm M 30.000.000
- Trực tiếp sản xuất sản phẩm N 39.050.000
- Sản xuất chung 20.000.000
- 3. Tính lương phải cho các loại lao động
 - Trực tiếp sản xuất sản phẩm M 100.000.000
 - Trực tiếp sản xuất sản phẩm N 107.060.000
 - Quản lý phân xưởng sản xuất: 70.000.000
- 4. Trích các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định
- 5. Các chi phí khác phát sinh:
 - Khấu hao TSCĐ 6.000.000
 - Điện nước (chưa bao gồm 10% thuế GTGT) 13.900.000
- 6. Nhập kho phế liệu thu hồi từ nguyên liệu chính của quy trình sản xuất sản phẩm M là 2.350.00, sản phẩm N là 152.100
- 7. Cuối kỳ kế toán xác định một lượng vật liệu phụ dùng sản xuất sản phẩm N trị giá 2.000.000 còn để lại phân xưởng sản xuất

Tài liệu 3: Tình hình sản xuất trong kỳ

- Đã hoàn thành và nhập kho 1.330 sản phẩm M, còn 140 sản phẩm M đang dở dang cuối kỳ
- Đã hoàn thành và nhập kho 950 sản phẩm N, còn 100 sản phẩm N dở dang cuối kỳ

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh
2. Tính giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ, biết rằng đơn vị xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu chính. Chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng sản phẩm theo tiêu thức chi phí nhân công trực tiếp
3. Lập bảng tính giá thành

Bài tập 2

Một doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ để kế toán hàng tồn kho, thuế giá trị gia tăng được tính theo phương pháp khấu trừ, có tình hình sau:

(Đơn vị tính 1.000 đồng)

Tài liệu 1: Số dư đầu kỳ của một số tài khoản:

- Tài khoản 152: 20.000
- Tài khoản 155: 8.000
- Tài khoản 153: 10.000
- Tài khoản 157: 4.000
- Tài khoản 154: 9.000

Tài liệu 2: Trong kỳ có các nghiệp vụ sau:

1. Mua nguyên vật liệu của công ty M theo giá mua (gồm 10 thuế GTGT) 55.000, đã thanh toán cho người bán 50% bằng tiền mặt
2. Tính lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất trong kỳ 150.000 ; nhân viên phân xưởng 40.000 ; nhân viên bán hàng 60.000 ; bộ phận quản lý 65.000
3. Trích các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định
4. Trích khấu hao tài sản cố định ở bộ phận sản xuất 3.000 ; bộ phận bán hàng 4.000 ; bộ phận quản lý DN 6.500
5. Thanh toán số nợ còn lại cho công ty M bằng tiền mặt sau khi trừ chiết khấu thanh toán 2%
6. Xuất kho sản phẩm bán trực tiếp cho công ty Q theo giá thanh toán 77.000 (bao gồm 10% thuế GTGT)
7. Công ty Q khiếu nại về chất lượng hàng nên đơn vị giảm giá 5%

Tài liệu 3: kết quả kiểm kê cuối kỳ

- Vật liệu tồn kho: 15.500
- Dụng cụ tồn kho: 5.000
- Thành phẩm tồn kho: 20.000
- Hàng gửi bán 4.000
- Sản phẩm dở dang: 20.000

Yêu cầu:

1. Tính giá thành sản xuất sản phẩm
2. Xác định kết quả kinh doanh trong kỳ

Định khoản và phản ánh vào tài khoản kế toán

CHƯƠNG 7: KẾ TOÁN BÁN HÀNG VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

7.1. NHIỆM VỤ KẾ TOÁN BÁN HÀNG VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH

Hoạt động tiêu thụ sản phẩm là giai đoạn cuối của quá trình sản xuất kinh doanh, là yếu tố quyết định sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Qua tiêu thụ, hàng hóa được chuyển từ hình thái hiện vật sang giá trị, đồng thời vòng quay chu chuyển vốn kinh doanh của doanh nghiệp được hình thành. Tiêu thụ sản phẩm là khâu quyết định việc mở rộng hay thu hẹp sản xuất của doanh nghiệp, là cơ sở để xác định vị thế của doanh nghiệp có thể nắm bắt thương trường. Thông qua tiêu thụ sản phẩm doanh nghiệp có thể nắm bắt được thị hiếu, xu hướng tiêu dùng, yêu cầu về sản phẩm để từ đó mở rộng hướng kinh doanh tạo ra sản phẩm mới, tìm kiếm biện pháp và khả năng thu hút khách hàng.

Tiêu thụ sản phẩm đến niềm tin sự tái tạo nhu cầu là vũ khí cạnh tranh mạnh mẽ của doanh nghiệp. Kết quả tiêu thụ sản phẩm thể hiện sự nỗ lực cố gắng, sự đúng đắn của mục tiêu kinh doanh, trình độ tổ chức, năng lực điều hành, tạo ra thế và lực của doanh nghiệp trên thương trường. Tiêu thụ sản phẩm giúp cho quá trình tái sản xuất được giữ vững và phát triển. Sản phẩm được tiêu thụ thì lao động của doanh nghiệp mới trở thành có ích cho xã hội. Tiêu thụ sản phẩm phản ánh đầy đủ những điểm mạnh và điểm yếu của doanh nghiệp.

Tiêu thụ sản phẩm thực hiện chức năng lưu thông hàng hóa phục vụ cho sản xuất và đời sống nhân dân, là khâu quan trọng nối liền giữa sản xuất và tiêu dùng, đảm bảo cân đối cung cầu của từng mặt hàng, góp phần ổn định thị trường. Tiêu thụ giúp cho người tiêu dùng có được giá trị sử dụng như kinh mong muốn và người sản xuất đạt được mục đích của mình trong quá trình sản xuất kinh doanh. Sản phẩm làm ra được tiêu thụ thì tính chất hữu ích của sản phẩm mới được xác định, tránh lãng phí cho xã hội.

Sau một quá trình hoạt động, doanh nghiệp xác định được kết quả của từng hoạt động; trên cơ sở so sánh doanh thu, thu nhập với chi phí của từng hoạt động. Kết quả kinh doanh của doanh nghiệp phải được phân phối và sử dụng theo đúng mục đích phù hợp với cơ chế tài chính quy định cho từng loại hình doanh nghiệp cụ thể.

Để đáp ứng được các yêu cầu quản lý về thành phẩm, hàng hóa; bán hàng xác định kết quả và phân phối kết quả của các hoạt động. Kế toán phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau đây:

1) Phản ánh và ghi chép đầy đủ, kịp thời, chính xác tình hình hiện có và sự biến động của từng loại thành phẩm, hàng hóa theo chỉ tiêu số lượng, chất lượng, chủng loại và giá trị.

2) Phản ánh và ghi chép đầy đủ, kịp thời và chính xác các khoản doanh thu, các khoản giảm trừ doanh thu và chi phí của từng hoạt động trong doanh nghiệp. Đồng thời theo dõi và đôn đốc các khoản phải thu của khách hàng.

3) Phản ánh và tính toán chính xác kết quả của từng hoạt động, giám sát tình hình thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước và tình hình phân phối kết quả các hoạt động.

4) Cung cấp các thông tin kế toán phục vụ cho việc lập Báo cáo tài chính và định kỳ phân tích hoạt động kinh tế liên quan đến quá trình bán hàng, xác định và phân phối kết quả.

7.2. KẾ TOÁN THÀNH PHẨM, HÀNG HÓA

7.2.1. Khái niệm thành phẩm, hàng hoá

Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc giai đoạn cuối cùng của quy trình công nghệ sản xuất ra sản phẩm đó, đã qua kiểm tra đạt tiêu chuẩn kỹ thuật quy định, được nhập kho hoặc giao trực tiếp cho khách hàng.

Việc phân biệt thành phẩm và nửa thành phẩm chỉ có ý nghĩa trong phạm vi mỗi doanh nghiệp.

Hàng hoá là những vật phẩm các doanh nghiệp mua về để bán phục vụ cho nhu cầu sản xuất và tiêu dùng của xã hội.

Theo tính chất thương phẩm kết hợp với đặc trưng kỹ thuật thì hàng hoá được chia theo từng ngành hàng, trong từng ngành hàng bao gồm nhiều nhóm hàng; mỗi nhóm hàng có nhiều mặt hàng.

7.2.2. Đánh giá thành phẩm-hàng hoá

7.2.2.1. Đánh giá thành phẩm

Theo nguyên tắc giá gốc thì thành phẩm được đánh giá theo giá thành sản xuất thực tế, tùy theo sự vận động của thành phẩm mà ta đánh giá cho phù hợp.

** Đối với thành phẩm nhập kho:*

- Thành phẩm do DNSX hoàn thành nhập kho được phản ánh theo giá thành sản xuất thực tế (Zsxtt) của thành phẩm hoàn thành trong kỳ, bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- Thành phẩm do thuê ngoài gia công chế biến hoàn thành nhập kho: Được tính theo giá thực tế gia công, bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí thuê gia công và chi phí liên quan trực tiếp khác (chi phí vận chuyển, bốc dỡ, hao hụt trong gia công...).

** Đối với thành phẩm xuất kho:*

Thành phẩm xuất kho còn được phản ánh theo giá thành sản xuất thực tế xuất kho. Thành phẩm thuộc nhóm tài sản hàng tồn kho, do vậy theo chuẩn mực số 02 “Kế toán hàng tồn kho”, việc tính giá thành thực tế của sản phẩm tồn kho (hoặc xuất kho) được áp dụng một trong bốn phương pháp sau:

- 1) Phương pháp tính theo giá đích danh
- 2) Phương pháp bình quân giá quyền
- 3) Phương pháp nhập trước, xuất trước
- 4) Phương pháp nhập sau, xuất trước

7.2.2.2. Đánh giá hàng hoá

Về cơ bản, phương pháp đánh giá hàng hoá nhập kho cũng được áp dụng tương tự như đánh giá vật tư. Nhưng khi nhập kho hàng hoá, kế toán ghi theo trị giá mua thực tế của từng lần nhập hàng cho từng thứ hàng hoá. Các chi phí thu mua thực tế phát sinh liên quan trực tiếp đến quá trình mua như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, tiền thuê kho, bãi... được hạch toán riêng (mà không tính vào giá thực tế của từng thứ hàng hoá), đến cuối tháng mới tính toán phân bổ cho hàng hoá xuất kho để tính trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho.

Do vậy, trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho được tính bằng 2 bộ phận sau: Gồm trị giá mua hàng hoá + chi phí mua phân bổ cho hàng hoá xuất kho

* Kế toán có thể vận dụng một trong các phương pháp như phương pháp tính giá thực tế vật tư xuất kho đã nghiên cứu ở chương 3 để tính trị giá mua thực tế của hàng hoá xuất kho.

* Đến cuối kỳ kế toán phân bổ chi phí thu mua cho số hàng hoá xuất kho đã bán theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí thu mua} \\ \text{phân bổ cho HH} \\ \text{đã bán trong kỳ} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Chi phí thu mua tồn đầu kỳ + chi} \\ \text{phí mua hàng phát sinh trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Hàng hóa tồn kho cuối kỳ + HH} \\ \text{đã xuất bán trong kỳ} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Tiêu chuẩn} \\ \text{phân bổ của} \\ \text{HH đã xuất bán} \\ \text{trong kỳ} \end{array}$$

Trong đó: “Hàng hóa tồn cuối kỳ” bao gồm hàng hóa tồn trong kho; hàng hóa đã mua nhưng còn đang đi trên đường và hàng hóa gửi đi bán nhưng chưa được đủ điều kiện ghi nhận doanh thu.

Sau đó kế toán xác định trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho đã bán theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá vốn thực tế} \\ \text{của hàng hóa xuất} \\ \text{bán trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá mua thực tế của} \\ \text{hàng hóa xuất bán} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí thu mua} \\ \text{phân bổ cho HH đã} \\ \text{bán trong kỳ} \end{array}$$

7.2.3. Kế toán chi tiết thành phẩm

Hạch toán chi tiết sản phẩm- hàng hoá là việc hạch toán kết hợp giữa thủ kho và phòng kế toán trên cùng cơ sở các chứng từ nhập, xuất kho; nhằm đảm bảo theo dõi chặt chẽ số hiện có và tính hình biến động từng loại, nhóm, thứ sản phẩm- hàng hoá về số lượng và giá trị.

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến việc nhập, xuất sản phẩm- hàng hoá đều phải lập chứng từ đầy đủ, kịp thời, đúng chế độ qui định.

Hạch toán chi tiết thành phẩm-hàng hoá cũng tương tự như hạch toán chi tiết vật tư (thuộc nhóm hàng tồn kho) bao gồm các phương pháp:

- Phương pháp ghi thẻ (sổ) song song.
- Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển.
- Phương pháp sổ số dư.

Chú ý: Kế toán chi tiết hàng hoá trên sổ kế toán chi tiết của từng thứ hàng hoá chỉ ghi sổ theo trị giá mua, còn chi phí mua được kế toán tổng hợp trên sổ theo dõi chi phí mua hàng hoá (Sổ tài khoản 1562)

7.2.4. Kế toán tổng hợp nhập kho thành phẩm, hàng hoá

Để phản ánh số hiện có và tính hình biến động của thành phẩm, hàng hóa, kế toán sử dụng các TK sau :

TK155 - Thành phẩm. Phản ánh sự biến động và số liệu có theo giá thành sản xuất thực tế của các loại thành phẩm của doanh nghiệp. Kết cấu cơ bản của TK này như sau :

Bên Nợ:

- + Trị giá thực tế của thành phẩm nhập kho.
- + Trị giá thực tế của thành phẩm thừa phát hiện khi kiểm kê.
- + Kết chuyển giá trị thực tế của thành phẩm tồn kho cuối kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên có:

- + Trị giá thực tế của thành phẩm xuất kho.
- + Trị giá thực tế của thành phẩm thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê.
- + Kết chuyển trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho đầu kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho

- TK 156- hàng hoá. Phản ánh số hiện có và sự biến động của hàng hóa theo giá mua thực tế. Kết cấu cơ bản của TK này như sau :

Bên Nợ:

- + Trị giá vốn thực tế của hàng hoá nhập kho.
- + Trị giá vốn thực tế của hàng hoá thừa phát hiện khi kiểm kê.
- + Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản mua về để bán;
- + Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho;
- + Chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán ghi tăng giá gốc hàng hoá bất động sản chờ bán
- + Trị giá thực tế của hàng hoá bất động sản thừa phát hiện khi kiểm kê.

+ Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho cuối kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

+ Trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho.

+ Trị giá vốn thực tế của hàng hoá thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê.

+ Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản bán trong kỳ, hoặc chuyển thành bất động sản đầu tư;

+ Trị giá thực tế của hàng hoá bất động sản thiếu phát hiện khi kiểm kê.

+ Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho đầu kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá vốn thực tế của hàng hoá còn lại cuối kỳ

Trong đó: - TK 1561- Trị giá mua hàng hoá

- TK 1562- Chi phí mua hàng hoá

- TK 1567- Hàng hoá bất động sản

***Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu :**

A. Doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

1) Cuối kỳ kế toán, tính được giá thành thực tế của thành phẩm hoàn thành nhập kho; kế toán ghi sổ:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

2) Trường hợp thành phẩm hoàn thành không nhập kho, bán trực tiếp hoặc bán cho đại lý, ký gửi; kế toán ghi sổ:

Nợ TK 157- (Hàng gửi bán, bán cho đại lý, ký gửi).

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (bán trực tiếp).

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

3) Nhập kho hàng hoá do mua ngoài: Kế toán tương tự như nhập kho vật tư mua ngoài đã được nghiên cứu ở chương 3-“Kế toán vật tư, hàng hoá”

4) Nhập kho thành phẩm, hàng hoá đã bán bị trả lại, căn cứ vào giá thành thực tế của thành phẩm bị trả lại nhập kho, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 155- Thành phẩm

Nợ TK 156- Hàng hoá

Có TK 632- Giá vốn hàng bán

5) Khi chuyển từ hàng tồn kho thành bất động sản đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 156 - Hàng hoá (1567 - Hàng hoá bất động sản).

6) Trường hợp bất động sản 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 bất động sản đầu tư vào TK 156 “Hàng hoá”, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (TK 1567- Hàng hoá BĐS- Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147) (Số khấu hao lũy kế)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (Nguyên giá).

- Khi phát sinh các chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, ghi:

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

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112, 152, 334, 331,...

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, kết chuyển toàn bộ chi phí ghi tăng giá gốc hàng hoá bất động sản chờ bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1567)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

7) Trường hợp kiểm kê phát hiện thừa thiếu căn cứ vào biên bản kiểm kê, nếu chưa xác định được nguyên nhân.

a) Nếu thiếu chưa rõ nguyên nhân; kế toán ghi sổ:

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý

Có TK 155 - Thành phẩm

Có TK 156 - Hàng hoá

b) Nếu thừa chưa rõ nguyên nhân; kế toán ghi sổ:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Nợ TK 156 - Hàng hoá

Có TK 3381 - Tài sản thừa chưa xử lý

c) Khi có quyết định của cấp có thẩm quyền, kế toán căn cứ vào biên bản xử lý để ghi sổ cho phù hợp.

B. Doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Theo phương pháp này, giá thành sản xuất thực tế của thành phẩm xuất kho được xác định được vào thời điểm cuối kỳ trên cơ sở kết quả kiểm kê và đánh giá thành phẩm tồn kho.

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành} \\ \text{thực tế thành} \\ \text{phẩm xuất} \\ \text{kho trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành thực tế} \\ \text{thành phẩm tồn} \\ \text{kho đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá thành thực tế} \\ \text{thành phẩm nhập} \\ \text{kho trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá thành} \\ \text{thực tế thành} \\ \text{phẩm tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Tài khoản: TK 155- Thành phẩm, TK 157- Hàng gửi đi bán, chỉ sử dụng để phản ánh trị giá vốn của thành phẩm và hàng gửi bán tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ; để phản ánh quá trình nhập, xuất kho của thành phẩm kế toán sử dụng TK 632 “Giá vốn hàng bán”:

1) Đầu kỳ, căn cứ vào Zsx thực tế của thành phẩm tồn kho, thành phẩm gửi bán chưa xác định là đã bán đầu kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

2) Cuối kỳ, căn cứ vào giá thành sản xuất thực tế của thành phẩm hoàn thành hoặc giá vốn thực tế hàng hoá xuất kho bán, kế toán ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 631 - Giá thành sản xuất (kể cả nhập kho hay không nhập kho)

Hoặc Có TK 611 - (Giá vốn thực tế - nếu DNTMKD hàng hoá)

3) Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê xác định trị giá của thành phẩm tồn kho cuối kỳ và thành phẩm gửi bán nhưng chưa đủ điều kiện ghi nhận doanh thu (đối với DNSX), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Nợ TK 157 - Hàng gửi bán

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

4) Xác định giá thành của thành phẩm, giá vốn thực tế hàng hoá xuất bán trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

7.2.5. Kế toán giá vốn hàng bán

Sau khi xác định được trị giá vốn của hàng xuất kho để bán, doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, kế toán cần phải xác định kết quả để cung cấp thông tin trình bày báo cáo tài chính (Báo cáo kết quả kinh doanh).

7.2.5.1. Kế toán giá vốn hàng bán theo phương thức gửi hàng

Theo phương thức này, định kỳ doanh nghiệp sẽ gửi hàng cho khách hàng theo những thỏa thuận trong hợp đồng. Khách hàng có thể là các đơn vị nhận bán hàng đại lý hoặc là khách hàng mua thường xuyên theo hợp đồng kinh tế. Khi ta xuất kho hàng hóa - thành phẩm giao cho khách hàng thì số hàng hoá - thành phẩm đó vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, bởi vì chưa thỏa mãn đồng thời 5 điều kiện ghi nhận doanh thu. Khi khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán thì ghi nhận doanh thu do doanh

ng nghiệp đã chuyển các lợi ích gắn với quyền sở hữu hàng hóa - thành phẩm cho khách hàng.

Để phản ánh sự biến động và số liệu có về giá vốn của hàng gửi bán, kế toán sử dụng TK 157 - Hàng gửi đi bán. Nội dung, kết cấu TK này như sau :

Bên Nợ:

- + Giá vốn hàng hóa, giá thành sản phẩm gửi cho khách hàng hoặc gửi đại lý.
- + Trị giá vốn thực tế lao vụ dịch vụ đã thực hiện với khách hàng chưa được chấp nhận.
- + Kết chuyển trị giá vốn thành phẩm, hàng hóa gửi đi, lao vụ đã cung cấp chưa được khách hàng chấp nhận thanh toán cuối kỳ (phương pháp KKĐK)

Bên Có:

- +Giá vốn hàng hóa, giá thành sản phẩm, lao vụ, dịch vụ đã được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.
- +Trị giá vốn thành phẩm, hàng hóa đã gửi đi bị khách hàng hoặc đại lý trả lại.
- +Kết chuyển trị giá vốn hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi, lao vụ đã cung cấp chưa được khách hàng chấp nhận thanh toán đầu kỳ (phương pháp KKĐK).

Số dư bên Nợ:

Trị giá vốn thành phẩm, hàng hóa đã gửi đi, lao vụ đã cung cấp chưa được khách hàng chấp nhận thanh toán.

Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

a. Đối với doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

1) Căn cứ vào trị giá vốn thực tế của hàng hóa- thành phẩm xuất kho (theo chuẩn mực kế toán hàng tồn kho) gửi cho các đại lý, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 155,156

Đối với DNSX, trường hợp thành phẩm sản xuất hoàn thành chuyển thẳng cho các đơn vị, đại lý ký gửi, căn cứ vào giá thành sản xuất thực tế của thành phẩm hoàn thành trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 157 - Hàng gửi bán

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

2) Đối với doanh nghiệp thương mại, trường hợp mua hàng gửi bán thẳng cho các đại lý, không nhập kho, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 - Phải trả người bán

3) Phản ánh trị giá vốn của thành phẩm - hàng hóa được tiêu thụ trong kỳ, căn cứ vào chứng từ và bảng kê thanh toán hàng đại lý hoặc thông báo chấp nhận thanh toán của khách hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

4) Trường hợp thành phẩm - hàng hóa hoặc lao vụ đã thực hiện, không được khách hàng chấp nhận, bị trả lại, kế toán ghi sổ.

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Nợ TK 156 - (1561) - Hàng hóa

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

b. Đối với doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

1) Đầu kỳ, kết chuyển trị giá vốn của thành phẩm - hàng hóa tồn kho đầu kỳ và của hàng gửi đi bán chưa được chấp nhận đầu kỳ, kế toán ghi sổ.

1a) Đối với DNSX :

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155, 157

1b) Đối với DNTM:

Nợ TK 611 - Mua hàng

Có TK 156,157,151

2) Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê về mặt hiện vật của thành phẩm - hàng hóa và hàng gửi đi bán để xác định giá trị của thành phẩm - hàng hóa và hàng gửi đi bán còn lại cuối kỳ, kế toán ghi sổ.

2a) Đối với DNSX:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

2b) Đối với DNTM:

Nợ TK 151 - Hàng mua đang đi đường

Nợ TK 156,157,

Có TK 611

3) Xác định trị giá vốn thực tế của thành phẩm

a) Kết chuyển giá vốn hàng hóa được tiêu thụ trong kỳ, giá thành sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 611 - Mua hàng (DNTM)

Có TK 631 - Giá thành sản xuất (DNSX)

b) Kết chuyển giá vốn hàng bán để xác định kết quả

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

7.2.5.2. Kế toán giá vốn hàng bán theo phương thức bán hàng trực tiếp

Theo phương thức này, khi doanh nghiệp giao hàng hóa, thành phẩm hoặc lao vụ, dịch vụ cho khách hàng, đồng thời được khách hàng thanh toán ngay hoặc chấp nhận thanh toán đảm bảo các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng.

Các phương thức bán hàng trực tiếp bao gồm:

- Bán hàng thu tiền ngay
- Bán hàng được người mua chấp nhận thanh toán ngay
- Bán hàng trả chậm, trả góp
- Bán hàng đổi hàng

Để phản ánh giá vốn hàng bán, kế toán sử dụng TK 632 “Giá vốn hàng bán”. Nội dung kết cấu của TK 632 có sự khác nhau giữa phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ.

- Kết cấu tài khoản 632 theo phương pháp kê khai thường xuyên:

Bên Nợ:

+ Giá vốn thực tế của sản phẩm - hàng hóa xuất đã bán, lao vụ, dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ.

+Chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá trị hàng tồn kho mà phải tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

+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 tài sản cố định trên mức bình thường không được tính vào NGTSCĐ xây dựng, tự chế hoàn thành.

+Chênh lệch giữa mức dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập cuối năm nay lớn hơn khoản đã lập dự phòng cuối năm trước.

+Số khấu hao BĐSĐT trích trong kỳ

+Chi phí liên quan đến cho thuê BĐSĐT

+Chi phí sửa chữa nâng cấp, cải tạo BĐSĐT không đủ điều kiện tính vào nguyên giá BĐSĐT

+ Giá trị còn lại và các chi phí bán, thanh lý BĐSĐT trong kỳ

Bên Có:

+Hoàn nhập số chênh lệch dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm trước lớn hơn mức cần lập cuối năm nay.

+Kết chuyển giá vốn thực tế của sản phẩm - hàng hóa, dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ để xác định kết quả.

+Giá vốn thực tế của TP-HH đã bán bị người mua trả lại

+Kết chuyển toàn bộ chi phí kinh doanh BĐSĐT trong kỳ để xác định kết quả TK 632 không có số dư.

- Kết cấu theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Bên Nợ:

+ Giá thành thực tế sản phẩm gửi bán, sản phẩm tồn kho chưa xác định tiêu thụ đầu kỳ (DNSX)

+Tổng Zsx thực tế của thành phẩm, lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành (không kể có nhập kho hay không) (DNSX)

+Kết chuyển giá vốn hàng hoá đã bán trong kỳ từ TK 611 (DNTM)

+ Các khoản khác tính vào giá vốn hàng bán(Số trích lập dự phòng...).

Bên có:

+Kết chuyển Z sxtt của thành phẩm gửi bán chưa tiêu thụ, thành phẩm tồn kho cuối kỳ (DNSX)

+Kết chuyển Z sxtt của TP được xác định đã bán trong kỳ (DNSX)

+Kết chuyển giá vốn thực tế của hàng hoá đã bán trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh (DNTM) TK 632 không có số dư.

Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

a. Doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

1)Trị giá vốn của thành phẩm, hàng hóa, hoặc lao vụ dịch vụ được giao bán trực tiếp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155,156,154

2) Trường hợp doanh nghiệp thương mại, mua hàng hóa không nhập kho, mà giao bán tay ba, căn cứ vào hóa đơn GTGT, kế toán ghi sổ

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng hóa

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 - Phải trả người bán

3) Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ là bất động sản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632- (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.

4) Các chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư, ghi:

a) Nếu chi phí phát sinh không lớn, ghi:

Nợ TK 632- (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 111, 112, 331, 334,...

b) Nếu chi phí phát sinh nhiều và cần phải tính giá thành dịch vụ cho thuê bất động sản đầu tư thì thực hiện theo hướng dẫn kế toán cho thuê tài sản là cho thuê hoạt động

5) Trường hợp thành phẩm - hàng hóa đã bán bị khách hàng trả lại, căn cứ vào giá vốn thực tế tại thời điểm xuất bán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 155,156

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

6) Cuối kỳ, tính toán và phân bổ chi phí mua hàng đối với các doanh nghiệp thương mại, kế toán ghi :

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 1562 - Chi phí mua hàng

7) Phản ánh khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho sau khi đã trừ phần bồi thường, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 152, 153, 155, 156, 1381...

8) Trường hợp mức sản phẩm sản xuất thực tế thấp hơn công suất bình thường, kế toán tính toán và xác định chi phí sản xuất chung phân bổ và chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm, khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 627- Chi phí SX chung

9) Chi phí tự xây dựng, tự chế tài sản cố định vượt quá mức bình thường, không được tính vào nguyên giá tài sản cố định, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154- (Nếu tự chế)

Có TK 241- (Nếu tự xây dựng)

10) Trích lập và xử lý dự phòng giảm giá hàng tồn kho:

Cuối kỳ kế toán, trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cho kỳ tiếp theo, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 159 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Cuối kỳ kế toán tiếp theo so sánh số đã trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trước đây(cuối kỳ trước) với mức cần phải trích lập cho kỳ tiếp theo để trích lập bổ sung hoặc hoàn nhập vào cuối kỳ này.

10a) Nếu số phải trích lập cho kỳ tiếp theo lớn hơn số đã trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trước đây, trích bổ sung số chênh lệch vào cuối kỳ này, kế toán ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 159 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

10b) Ngược lại, khoản chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập giảm chi phí cuối kỳ này theo QĐ 15/2006 (hoặc theo TT 228/2009/TT-BTC)

Nợ TK 159 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

11) Cuối kỳ, kết chuyển trị giá vốn của hàng hóa, thành phẩm xuất đã bán, lao vụ dịch vụ đã bán để xác định kết quả, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

b. Doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Tương tự như kế toán giá vốn hàng bán theo phương thức gửi hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ

7.3. KẾ TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU BÁN HÀNG

7.3.1. Kế toán doanh thu bán hàng

Doanh thu là tổng các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ hạch toán, phát sinh từ hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Doanh thu thuần được xác định bằng tổng doanh thu sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và doanh thu hàng đã bán bị trả lại.

Các loại doanh thu: Doanh thu tùy theo từng loại hình SXKD và bao gồm:

- Doanh thu bán hàng
- Doanh thu cung cấp dịch vụ
- Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi tức được chia.

Ngoài ra còn các khoản thu nhập khác.

Khi hạch toán doanh thu và thu nhập khác lưu ý các quy định sau đây:

1) Doanh thu chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn các điều kiện ghi nhận cho doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi tức được chia được quy định tại chuẩn mực "Doanh thu và thu nhập khác", nếu không thỏa mãn các điều kiện thì không hạch toán vào doanh thu.

2) Doanh thu và chi phí liên quan đến cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp và theo năm tài chính.

3) Trường hợp hàng hóa hoặc dịch vụ trao đổi lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất thì không được ghi nhận là doanh thu.

4) Phải theo dõi chi tiết từng loại doanh thu, doanh thu từng mặt hàng ngành hàng, từng sản phẩm,... theo dõi chi tiết từng khoản giảm trừ doanh thu, để xác định doanh thu thuần của từng loại doanh thu, chi tiết từng mặt hàng, từng sản phẩm... để phục vụ cho cung cấp thông tin kế toán để quản trị doanh nghiệp và lập Báo cáo tài chính.

7.3.1.1. Chứng từ kế toán:

Chứng từ kế toán được sử dụng để kế toán doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu bán hàng bao gồm:

- Hóa đơn GTGT (mẫu 01-GTKT-3LL)
- Hóa đơn bán hàng thông thường (mẫu 02 - GTTT-3LL)
- Bảng thanh toán hàng đại lý, kỳ gửi (mẫu 01-BH)
- Thẻ quầy hàng (mẫu 02-BH)
- Các chứng từ thanh toán (phiếu thu, séc chuyển khoản, séc thanh toán, ủy nhiệm thu, giấy báo có NH, bảng sao kê của NH...)
- Chứng từ kế toán liên quan khác như phiếu nhập kho hàng trả lại...

7.3.1.2. Tài khoản kế toán sử dụng:

Để kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, kế toán sử dụng:

TK 511 - DTBH và cung cấp dịch vụ

TK 512 - Doanh thu nội bộ

TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

K 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

và các TK liên quan khác(TK111,112,131...)

*** TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**

- Nội dung: TK này phản ánh DTBH và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong 1 kỳ hạch toán của hoạt động SXKD từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

+ Bán hàng: Bán các sản phẩm do DNSX ra và bán hàng hóa mua vào

+ Cung cấp dịch vụ: Thực hiện các công việc đã thỏa thuận trong 1 hoặc nhiều kỳ kế toán như cung cấp dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê tài sản theo phương thức hoạt động, doanh thu bất động sản đầu tư

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là toàn bộ số tiền thu được hoặc số thu được từ các giao dịch và nghiệp vụ phát sinh doanh thu như bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho khách hàng gồm cả các khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán (nếu có).

- *Qui định về hạch toán TK 511:*

1) TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, chỉ phản ánh doanh thu của khối lượng sản phẩm - hàng hóa - dịch vụ đã cung cấp được xác định là tiêu thụ trong kỳ không phân biệt doanh thu đã thu tiền hay sẽ thu được tiền.

2) Kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp được thực hiện theo nguyên tắc sau:

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là giá bán chưa có thuế GTGT.

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT, hoặc chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là tổng giá thanh toán.

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu thì doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là tổng giá thanh toán (bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu).

- Những doanh nghiệp nhận gia công vật tư, hàng hóa thì chỉ phản ánh vào doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ số tiền gia công thực tế được hưởng, không bao gồm giá trị vật tư, hàng hóa nhận gia công.

- Đối với hàng hóa nhận bán đại lý, ký gửi theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa 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 ngay và ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính về phần lãi tính trên khoản phải trả nhưng trả chậm phù hợp với thời điểm ghi nhận doanh thu được xác nhận.

- Những sản phẩm, hàng hóa được xác định là tiêu thụ, nhưng ví lý do về chất lượng, về quy cách kỹ thuật... người mua từ chối thanh toán, gửi trả lại người bán hoặc yêu cầu giảm giá và được doanh nghiệp chấp thuận; hoặc người mua mua hàng với khối lượng lớn được chiết khấu thương mại thì các khoản giảm trừ doanh thu bán hàng này được theo dõi riêng biệt trên các TK 531 "Hàng bán bị trả lại" hoặc TK 532 "Giảm hàng bán", TK 521 "Chiết khấu thương mại".

- Trường hợp trong kỳ doanh nghiệp đã viết hóa đơn bán hàng và đã thu tiền bán hàng nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa giao hàng cho người mua hàng, thì trị giá số hàng này không được coi là tiêu thụ và không được ghi vào TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ", mà chỉ hạch toán vào bên có TK 131 "Phải thu của khách hàng" về khoản tiền đã thu của khách hàng. Khi thực giao hàng cho người mua sẽ hạch toán vào TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" về trị giá hàng đã giao, đã thu trước tiền bán hàng, phù hợp với các điều kiện ghi nhận doanh thu.

- Đối với trường hợp cho thuê tài sản, có nhận trước tiền cho thuê của nhiều năm thì doanh thu cung cấp dịch vụ ghi nhận của năm tài chính là số tiền cho thuê được xác định trên cơ sở lấy toàn bộ tổng số tiền thu được chia cho số năm cho thuê tài sản.

- Đối với doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ cung cấp sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, được nhà nước trợ cấp, trợ giá theo qui định thì doanh thu trợ cấp, trợ giá là số tiền được nhà nước chính thức thông báo, hoặc thực tế trợ cấp, trợ giá. Doanh thu trợ cấp, trợ giá được phản ánh trên TK 5114 "Doanh thu trợ cấp giá".

- Không hạch toán vào tài khoản này các trường hợp sau:

+ Trị giá hàng hóa, vật tư, bán thành phẩm xuất giao cho bên ngoài gia công chế biến.

+ Trị giá sản phẩm, bán thành phẩm, dịch vụ cung cấp giữa các đơn vị thành viên trong một công ty, tổng công ty hạch toán toàn ngành (sản phẩm, bán thành phẩm, dịch vụ tiêu thụ nội bộ).

+ Số tiền thu được về nhượng bán, thanh lý TSCĐ.

+ Trị giá sản phẩm, hàng hóa đang gửi bán; dịch vụ hoàn thành đã cung cấp cho khách hàng nhưng chưa được người mua chấp thuận thanh toán.

+ Trị giá hàng gửi bán theo phương thức gửi bán đại lý, ký gửi (chưa được xác định là tiêu thụ).

+ Các khoản thu nhập khác không được coi là doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 511

Bên Nợ:

+ Thuế tiêu thụ đặc biệt hoặc thuế xuất khẩu và thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp phải nộp tính trên doanh thu bán hàng thực tế của doanh nghiệp trong kỳ.

+ Các khoản ghi giảm doanh thu bán hàng (giảm giá hàng bán, doanh thu hàng đã bán bị trả lại và chiết khấu thương mại).

+ Kết chuyển doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ thuần, doanh thu BĐSĐT sang tài khoản 911 để xác định kết quả kinh doanh.

Bên Có:

Doanh thu bán sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ, doanh thu

BĐSDT của doanh nghiệp thực hiện trong kỳ hạch toán.

TK 511 không có số dư

TK 511 có 5 TK cấp 2:

TK 5111 - Doanh thu bán hàng hóa: Được sử dụng chủ yếu cho các doanh nghiệp kinh doanh hàng hóa, vật tư.

TK 5112 - Doanh thu bán thành phẩm: Được sử dụng ở các doanh nghiệp sản xuất vật chất như; công nghiệp, xây lắp, ngư nghiệp, lâm nghiệp.

TK 5113 - Doanh thu cung cấp dịch vụ: Được sử dụng cho các ngành kinh doanh dịch vụ như: giao thông vận tải, bưu điện, du lịch, dịch vụ công cộng, dịch vụ khoa học kỹ thuật.

TK 5114 - Doanh thu trợ cấp, trợ giá: Được dùng để phản ánh các khoản thu từ trợ cấp, trợ giá của nhà nước khi doanh nghiệp thực hiện các nhiệm vụ cung cấp hàng hóa, dịch vụ theo yêu cầu của nhà nước.

TK 5117 - Doanh thu kinh doanh BĐSĐT

* TK 512 - Doanh thu nội bộ

Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu của số sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, lao vụ tiêu thụ trong nội bộ giữa các đơn vị trực thuộc trong cùng một công ty, tổng công ty hạch toán toàn ngành.

TK 512 bao gồm 3 TK cấp 2:

TK 5121 - Doanh thu bán hàng hóa

TK 5122 - Doanh thu bán thành phẩm

TK 5123 - Doanh thu cung cấp dịch vụ

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 512 tương tự như TK 511.

* TK 3331 thuế GTGT phải nộp TK này áp dụng chung cho đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế và đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.

Bên Nợ:

- +Số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ
- +Số thuế GTGT được giảm trừ vào số thuế GTGT phải nộp.
- + Số thuế GTGT của hàng đã bán bị trả lại.
- +Số thuế GTGT đã nộp vào ngân sách nhà nước

Bên Có:

- + Số thuế GTGT đầu ra phải nộp của hàng hóa, dịch vụ đã tiêu thụ
- + Số thuế GTGT đầu ra phải nộp của hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, biếu tặng, sử dụng nội bộ.
- + Số thuế GTGT phải nộp của doanh thu hoạt động tài chính, hoạt động khác.
- + Số thuế GTGT phải nộp của hàng hóa nhập khẩu .

Số dư bên Có: Số thuế GTGT còn phải nộp.

* TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

- Nội dung: Doanh thu chưa thực hiện bao gồm:

+ Số tiền nhận trước nhiều năm về cho thuê tài sản (cho thuê hoạt động); cho thuê BĐSĐT

+ 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...).

+ Chênh lệch giá bán lớn hơn GTCL của TSCĐ bán rồi thuê lại theo phương thức thuê tài chính

+ Chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán rồi thuê lại theo phương thức thuê hoạt động

+ Phần thu nhập khác hoãn lại khi góp vốn liên doanh thành lập cơ sở đồng kiểm soát có giá trị vốn góp được đánh giá lớn hơn giá trị thực tế vật tư, sản phẩm hàng hoá hoặc GTCL của TSCĐ góp vốn

- Kết cấu TK này như sau:

Bên Nợ:

Kết chuyển "Doanh thu chưa thực hiện" sang TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” hoặc TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính” hoặc TK 711 hoặc phân bổ dần làm giảm chi phí SXKD trong kỳ

Bên Có:

Ghi nhận doanh thu chưa thực hiện phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có:

Doanh thu chưa thực hiện cuối kỳ kế toán.

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

+ Khi bán hàng, hoặc cung cấp dịch vụ theo phương thức trả chậm, trả góp thì doanh thu được ghi nhận theo giá bán trả ngay tại thời điểm ghi nhận doanh thu.

+ Giá bán trả ngay được xác định bằng cách qui đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Phần lãi bán hàng trả chậm, trả góp là chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả ngay được ghi nhận vào tài khoản "Doanh thu chưa thực hiện". Doanh thu chưa thực hiện sẽ được ghi nhận là doanh thu của kỳ kế toán theo qui định chuẩn mực kế toán số 14 "Doanh thu và thu nhập khác".

+ Khi nhận trước tiền cho thuê tài sản xuất của nhiều năm, thì số tiền nhận trước được ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện. Trong các năm tài chính tiếp sau sẽ ghi nhận doanh thu phù hợp với doanh thu của từng năm tài chính.

7.3.1.4. Trình tự kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu về doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ:

1) Trường hợp bán hàng trực tiếp cho khách hàng, căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ thanh toán để phản ánh doanh thu bán hàng, kế toán ghi:

- Nếu áp dụng phương pháp thuế GTGT khấu trừ:

Nợ TK 111, 112, 113, 131: (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 : (Giá bán chưa thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra phải nộp

- Nếu áp dụng phương pháp thuế GTGT trực tiếp:

Nợ TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511

2) Trường hợp trước đây gửi bán cho khách hàng, cho đại lý theo hợp đồng; khi khách hàng chấp nhận thanh toán (hoặc thanh toán), kế toán ghi nhận doanh thu phần khách hàng chấp nhận (hoặc thanh toán), kế toán ghi:

- Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế:

Nợ TK 111, 112, 131 : (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 : (Giá bán chưa thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

- Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 131 : (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 : (Giá bán hàng bao gồm cả thuế)

3) Trường hợp bán hàng thu bằng ngoại tệ, doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ phải quy đổi ra Việt Nam đồng theo tỷ giá thực tế phát sinh hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

3a) Ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, theo quy đổi ra Việt Nam đồng, căn cứ vào các chứng từ, kế toán ghi sổ

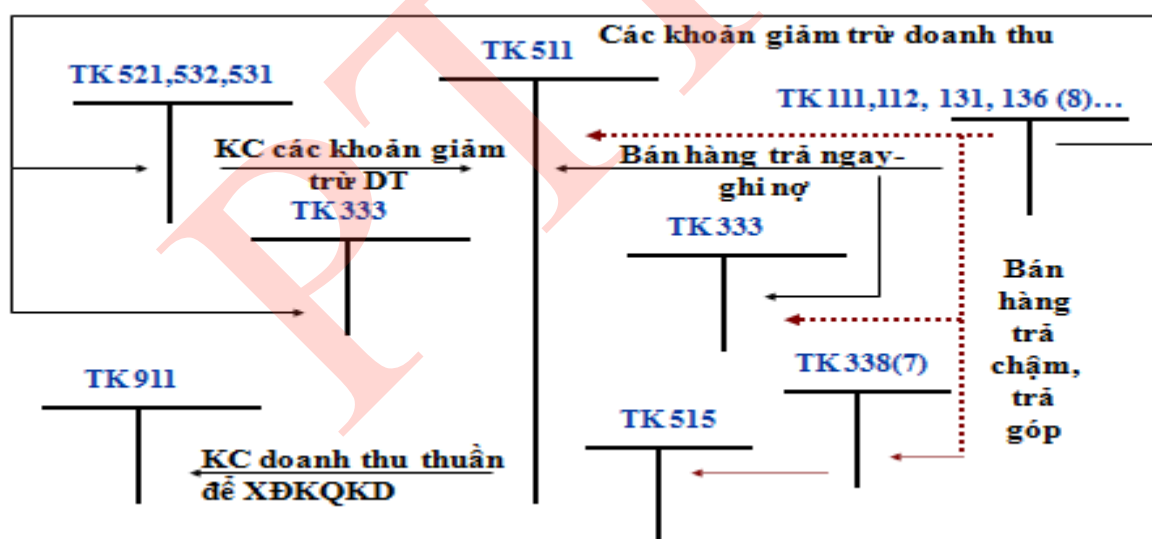
Nợ TK 1112, 1122 (131) Theo tỷ giá GDBQ ngoại tệ liên NH

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331- Thuế GTGT đầu ra

3b) Đồng thời: Nợ TK 007 - Ngoại tệ các loại theo từng loại nguyên tệ

SƠ ĐỒ 7.1 KẾ TOÁN BÁN HÀNG TRỰC TIẾP



4) Trường hợp bán hàng qua các đại lý, ký gửi hàng

4.1) Tại bên giao hàng (chủ hàng)

Căn cứ vào "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi", doanh nghiệp lập hóa đơn GTGT phản ánh doanh thu bán hàng để giao cho các đại lý; xác định tiền hoa hồng phải trả đồng thời nhận hoá đơn GTGT do đại lý phát hành.

- Nếu các đại lý, thanh toán tiền cho doanh nghiệp sau khi trừ tiền hoa hồng được hưởng, căn cứ vào các chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641: (Tiền hoa hồng cho đại lý)

Nợ TK 133: (Thuế GTGT tương ứng theo hoa hồng cho đại lý)

Nợ TK 111, 112: (Số tiền đã nhận sau khi trừ hoa hồng đại lý)

Có TK 511: (Giá bán chưa thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

- Nếu các đại lý, bên nhận bán hàng ký gửi thanh toán toàn bộ số tiền của số hàng đã bán theo giá qui định cho bên chủ hàng: căn cứ chứng từ thanh toán, hoá đơn GTGT bên đại lý phát hành về hoa hồng được hưởng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 : (Tổng giá trị thanh toán)

Nợ TK 133 (Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ)

Có TK 511: (Giá bán chưa thuế)

Có TK 3331: (Thuế GTGT đầu ra)

- Sau đó, bên chủ hàng xác định hoa hồng trả cho các đại lý, bên nhận bán hàng ký gửi, căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 641: (Tiền hoa hồng chưa kê thuế cho đại lý)

Nợ TK 133 (Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ)

Có TK 111, 112: (Hoa hồng và thuế GTGT tương ứng)

4.2) Tại các đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi (bên nhận hàng)

Tại các đại lý, đơn vị nhận hàng ký gửi phải bán hàng đúng giá và hưởng hoa hồng do bên chủ hàng thanh toán. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là phần hoa hồng được hưởng, hạch toán như sau:

a) Khi nhận hàng để bán đại lý, ký gửi, thì số hàng này không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, căn cứ vào giá trị ghi trên "Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý" do bên giao hàng lập, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 003 - Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi

b) Khi bán được hàng nhận bán hộ, ký gửi:

- Ghi Có TK 003 - Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi

- Căn cứ vào hóa đơn GTGT (nếu có) và chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 : (Tổng số tiền thanh toán)

Có TK 3388 : (Tổng số tiền thanh toán)

c) Khi thanh toán với bên giao hàng, căn cứ vào "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi", phát hành HĐGTGT hoa hồng được hưởng cho bên chủ hàng và chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 3388: (Tổng số tiền thanh toán)

Có TK 511: (Hoa hồng được hưởng)

Có TK 33311: (Thuế GTGT phải nộp theo số hoa hồng)

Có TK 111, 112 (Số tiền thực trả cho chủ hàng sau khi trừ tiền hoa hồng được hưởng)

5) Trường hợp bán hàng trả góp, trả chậm:

Trường hợp này khi giao hàng cho người mua thì được xác định là tiền tiêu thụ; doanh thu bán hàng được tính theo giá bán tại thời điểm thu tiền 1 lần; khách hàng chỉ thanh toán 1 phần tiền mua hàng để nhận hàng và phần còn lại trả dần trong một thời gian và chịu khoản lãi theo qui định trong hợp đồng. Khoản lãi do bán trả góp hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính.

5a) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

- Ghi nhận doanh thu, số tiền đã thu và số phải thu, tiền lãi do bán trả chậm, trả góp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 : (Số tiền đã thu được)

Nợ TK 131 : (Số tiền phải trả)

Có TK 511 : (Theo giá bán trả ngay một lần chưa thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (chênh lệch giữa tổng số tiền bán theo giá trả góp với giá bán trả ngay chưa có thuế GTGT).

- Khi thu được tiền các kỳ tiếp theo, căn cứ vào chứng từ thanh toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu khách hàng

- Từng kỳ, tính toán và xác định doanh thu tài chính do bán hàng trả góp, trả chậm theo nguyên tắc phù hợp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

5b) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp

- Phản ánh ghi nhận doanh thu, số tiền đã thu và sẽ phải thu lãi do bán trả góp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 : (Số tiền đã thu được)

Nợ TK 131: (Số tiền còn phải thu)

Có TK 511: (Tổng giá thanh toán theo số tiền trả ngay)

Có TK 3387: (Chênh lệch giữa tổng số tiền bán theo giá trả góp với tổng giá thanh toán gồm cả thuế GTGT theo số tiền trả ngay)

- Cuối kỳ, xác định thuế GTGT phải nộp cho số hàng đã bán trả góp, trả chậm, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

- Các bút toán phản ánh thu tiền ở kỳ tiếp theo và xác định doanh thu hoạt động tài chính cũng tương tự như bút toán trên ở mục 5a.

6) Doanh thu cho thuê tài sản theo phương thức cho thuê hoạt động và kế toán cho thuê hoạt động BĐSĐT:

6a) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

* Trường hợp thu tiền cho thuê hoạt động theo định

- Khi phát hành hoá đơn thanh toán tiền cho thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng 311

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Tiền cho thuê chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 131- Phải thu của khách hàng.

* Trường hợp thu trước tiền cho thuê hoạt động nhiều kỳ.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê tài sản cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 111, 112,... (Tổng số tiền nhận trước)

Có TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện (Theo giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Định kỳ, xác định và kết chuyển doanh thu của hoạt động cho thuê tài sản thu tiền trước trong nhiều năm (doanh thu cung cấp dịch vụ ghi nhận của năm tài chính là số tiền cho thuê được xác định trên cơ sở lấy toàn bộ số tiền thu được không kể thuế GTGT chia cho số năm cho thuê tài sản), kế toán ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cho thuê tài sản không được thực hiện tiếp hoặc thời gian thực hiện ngắn hơn thời gian đã thu tiền trước (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387- (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 531- (Nếu đã kết chuyển doanh thu của kỳ này)

Nợ TK 3331- (Số tiền trả lại cho người đi thuê về thuế GTGT của hoạt động cho thuê tài sản không được thực hiện)

Có các TK 111, 112, 331... (Tổng số tiền trả lại).

6b- Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp.

* Trường hợp thu tiền cho thuê hoạt động theo định kỳ.

- Khi phát hành hoá đơn dịch vụ cho thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng

Có TK 511- (Tổng giá thanh toán).

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 131- Phải thu của khách hàng.

* Trường hợp thu trước tiền cho thuê hoạt động nhiều kỳ.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về cho thuê hoạt động cho nhiều năm, ghi:

Nợ TK 111, 112... (Tổng số tiền nhận trước)

Có TK 3387 - (Tổng số tiền nhận trước).

- Định kỳ, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng ví hợp đồng cung cấp dịch vụ về cho thuê tài sản không được thực hiện, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Nợ TK 531- (Nếu đã kết chuyển doanh thu kỳ này)

Có các TK 111, 112,... (Tổng số tiền trả lại).

7) Trường hợp trả lương cho công nhân viên bằng sản phẩm, hàng hóa, biếu tặng: theo thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính thì số thành phẩm, hàng hóa này cũng được coi là bán hàng, kế toán ghi sổ:

7a) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Nợ TK 334- (Tổng giá có thuế GTGT-Nếu trả thay lương)

Nợ TK 3532- (Nếu biếu tặng bằng nguồn quỹ phúc lợi)

Nợ TK 642- (Nếu biếu tặng không bằng nguồn quỹ phúc lợi)

Có TK 512; 511- (Giá chưa có thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

7b) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp

Nợ TK 334; 642, 3532- (Tổng giá thanh toán có thuế GTGT)

Có TK 512; 511 - (Tổng giá thanh toán có thuế GTGT)

8) Trường hợp đổi hàng:

Doanh nghiệp đưa thành phẩm của mình để đổi lấy vật tư, hàng hóa không tương tự về bản chất và giá trị của đơn vị khác, doanh thu được ghi nhận trên cơ sở giá trao đổi giữa doanh nghiệp với khách hàng, cả hai bên đều phải phát hành hoá đơn. Nếu doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

8a) Phản ánh giá vốn của thành phẩm được đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm

8b) Phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, căn cứ vào hóa đơn GTGT của số hàng mang đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 131 - (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511- (Giá bán chưa thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

8c) Phản ánh trị giá vốn vật liệu nhập kho theo nguyên tắc giá gốc, căn cứ vào hóa đơn GTGT của đối tác trao đổi (khách hàng), kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153 - (Giá mua chưa thuế)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT đầu vào

Có TK 131 : (Tổng giá thanh toán)

8d) Kết thúc, thanh lý hợp đồng trao đổi giữa hai bên, nếu giá trị sản phẩm đưa đi trao đổi cao hơn giá trị vật tư nhận về, được nhà cung cấp thanh toán số chênh lệch bằng tiền, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 chênh lệch giữa giá trị hàng hóa đem đi trao đổi và nhận về

Có TK 131

Ngược lại nếu giá trị thành phẩm đưa trao đổi nhỏ hơn giá trị vật tư mà doanh nghiệp nhận về thì DN phải thanh toán tiền cho nhà cung cấp, kế toán ghi sổ ngược lại bút toán trên.

** Chú ý: Nếu doanh nghiệp thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, thì các bút toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ không sử dụng TK 3331 "Thuế GTGT đầu ra"; và bút toán phản ánh trị giá thực tế vật liệu nhập kho không sử dụng TK 133 "Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ".*

9) Trường hợp doanh nghiệp sử dụng sản phẩm của mình sản xuất ra để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, hội chợ, triển lãm:

Thông tư 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012 có hướng dẫn:

9a) Phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ có thể tính theo giá thành sản xuất hoặc giá vốn hàng hóa, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 627, 642, 641: (Dùng cho sản xuất, hội chợ, triển lãm...)

Nợ TK 211- (Dùng sản phẩm chuyển thành TSCĐ)

Có TK 512 -(Theo giá thành sản xuất, giá vốn)

9b) Phản ánh giá thành sản xuất trong giá vốn của thành phẩm được xác nhận doanh thu, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 632- (Theo Z sản xuất thực tế hoặc giá vốn hàng hoá)

Có TK 155, 156

Có TK 154

9c) Nếu sản phẩm, hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ tiêu dùng nội bộ dùng cho hoạt động bán hàng, cung cấp dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT phải nộp của sản phẩm, hàng hoá tiêu dùng nội bộ tính vào chi phí bán hàng, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (6412, 6413, 6417, 6418)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331)

Có TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ (ghi theo chi phí sản xuất sản phẩm hoặc giá vốn hàng xuất tiêu dùng nội bộ cộng (+) Thuế GTGT. Đồng thời ghi:

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán

Có TK 155,156 hoặc 154.

10) Trường hợp khách hàng thanh toán trước hạn, có thể theo hợp đồng quy định bên bán cho bên mua hàng được hưởng chiết khấu thanh toán, đây là số tiền mà doanh nghiệp giảm trừ vào số tiền phải thu của khách hàng. Căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 - (Số tiền thực thu đã trừ chiết khấu thanh toán)

Nợ TK 635- (Chiết khấu thanh toán)

Có TK 131- (Tổng số tiền phải thu)

Để theo dõi thanh toán với từng khách hàng đơn vị thường sử dụng sổ chi tiết khách hàng với mẫu như sau:

ánh, theo dõi chi tiết, riêng biệt trên những tài khoản kế toán phù hợp, nhằm cung cấp các thông tin kế toán để lập báo cáo tài chính (Báo cáo kết quả kinh doanh; thuyết minh báo cáo tài chính).

7.3.2.1. Kế toán chiết khấu thương mại

* *Nội dung*: Chiết khấu thương mại là khoản tiền chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá niêm yết doanh nghiệp đã giảm trừ cho người mua hàng do việc người mua hàng đã mua sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ với khối lượng lớn theo thỏa thuận về chiết khấu thương mại đã ghi trên hợp đồng kinh tế mua bán hoặc các cam kết mua, bán hàng.

* *Tài khoản sử dụng*:

Kế toán chiết khấu thương mại sử dụng TK 521 - Chiết khấu thương mại

Bên Nợ: Số chiết khấu thương mại đã chấp nhận thanh toán cho khách hàng.

Bên Có: Kết chuyển toàn bộ số chiết khấu thương mại sang TK "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần của kỳ hạch toán.

TK 521 không có số dư.

TK 521 có 3 tài khoản cấp 2:

TK 5211 - Chiết khấu hàng hóa: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại (tính trên khối lượng hàng hóa đã bán ra) cho người mua hàng hóa.

TK 5212 - Chiết khấu thành phẩm: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại tính trên khối lượng sản phẩm đã bán ra cho người mua thành phẩm.

TK 5213 - Chiết khấu dịch vụ: Phản ánh toàn bộ số tiền chiết khấu thương mại tính trên khối lượng dịch vụ đã cung cấp cho người mua dịch vụ.

-Hạch toán vào TK 521 cần tôn trọng một số qui định sau:

+ Chỉ hạch toán vào tài khoản này khoản chiết khấu thương mại người mua được hưởng đã thực hiện trong kỳ theo đúng chính sách chiết khấu thương mại của doanh nghiệp đã qui định.

+ Trường hợp người mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu thì khoản chiết khấu thương mại này được ghi giảm trừ vào giá bán trên "Hóa đơn (GTGT)" hoặc "Hóa đơn bán hàng" lần cuối cùng. Trường hợp khách hàng không tiếp tục mua hàng, hoặc khi số tiền chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền bán hàng được ghi trên hóa đơn lần cuối cùng thì phải chi tiền

chiết khấu thương mại cho người mua. Khoản chiết khấu thương mại trong các trường hợp này được hạch toán vào TK 521.

+ Trường hợp người mua hàng với khối lượng lớn được hưởng chiết khấu thương mại, giá bán phản ánh trên hóa đơn là giá đã giảm giá (đã trừ chiết khấu thương mại) thì khoản chiết khấu thương mại này không được hạch toán vào TK 521. Doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã trừ chiết khấu thương mại.

+ Phải theo dõi chi tiết chiết khấu thương mại đã thực hiện cho từng khách hàng và từng loại hàng bán, như: bán hàng (sản phẩm, hàng hóa), dịch vụ.

+ Trong kỳ, chiết khấu thương mại phát sinh thực tế được phản ánh vào bên Nợ

TK 521 - Chiết khấu thương mại. Cuối kỳ, khoản chiết khấu thương mại được kết chuyển sang TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ để xác định doanh thu thuần của khối lượng sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thực tế thực hiện trong kỳ hạch toán.

Theo thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính: Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng hình thức giảm giá bán, chiết khấu thương mại dành cho khách hàng (nếu có) thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã giảm, đã chiết khấu thương mại dành cho khách hàng. Trường hợp việc giảm giá bán, chiết khấu thương mại căn cứ vào số lượng, doanh số hàng hóa, dịch vụ thì số tiền giảm giá, chiết khấu của hàng hóa đã bán được tính điều chỉnh trên hoá đơn bán hàng hóa, dịch vụ của lần mua cuối cùng hoặc kỳ tiếp sau. Trường hợp số tiền giảm giá, chiết khấu được lập khi kết thúc chương trình (kỳ) giảm giá, chiết khấu hàng bán thì được lập hoá đơn điều chỉnh kèm bảng kê các số hoá đơn cần điều chỉnh, số tiền, tiền thuế điều chỉnh. Căn cứ vào hoá đơn điều chỉnh, bên bán và bên mua kê khai điều chỉnh doanh số mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào

* Trình tự hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

1) Phản ánh số chiết khấu thương mại thực tế phát sinh trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 521 - Chiết khấu thương mại

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

2) Cuối kỳ, kết chuyển số tiền chiết khấu thương mại đã chấp thuận cho người mua sang TK 511 để xác định doanh thu thuần, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 521 - Chiết khấu thương mại

7.3.2.2. Kế toán doanh thu hàng đã bán bị trả lại:

* *Nội dung:* Doanh thu hàng đã bán bị trả lại là số sản phẩm, hàng hóa doanh nghiệp đã xác định tiêu thụ, đã ghi nhận doanh thu nhưng bị khách hàng trả lại do vi phạm các điều kiện đã cam kết trong hợp đồng kinh tế hoặc theo chính sách bảo hành, như: hàng kém phẩm chất, sai qui cách, chủng loại.

Tại điều 17 nghị định 51/2010/NĐ-CP được sửa đổi bổ sung theo nghị định 04/2014/NĐ-CP ngày 17/01/2014 có quy định như sau:

Điều 17. Xử lý thu hồi hoá đơn đã lập

1. Trường hợp lập hoá đơn chưa giao cho người mua, nếu phát hiện hoá đơn lập sai, người bán gạch chéo các liên và lưu giữ số hoá đơn lập sai.
2. Trường hợp hoá đơn đã lập được giao cho người mua nếu phát hiện lập sai, hoặc theo yêu cầu của một bên, hàng hoá, dịch vụ đã mua bị trả lại hoặc bị đòi lại, hai bên lập biên bản thu hồi các liên của số hoá đơn lập sai, hoặc hoá đơn của hàng hoá, dịch vụ bị trả lại, bị đòi lại và lưu giữ hoá đơn tại người bán.

Biên bản thu hồi hoá đơn phải thể hiện được nội dung lập sai hoặc lý do đòi lại, trả lại hàng hoá, dịch vụ và các thoả thuận bồi thường giữa hai bên (nếu có)

Theo điều 20 thông tư 39/2014/TT-BTC ngày 31/03/2014 của Bộ Tài chính:

Điều 20. Xử lý đối với hóa đơn đã lập

1. Trường hợp lập hóa đơn chưa giao cho người mua, nếu phát hiện hóa đơn lập sai, người bán gạch chéo các liên và lưu giữ số hóa đơn lập sai.
2. Trường hợp hóa đơn đã lập và giao cho người mua nhưng chưa giao hàng hóa, cung ứng dịch vụ hoặc hóa đơn đã lập và giao cho người mua, người người bán và người mua chưa kê khai thuế nếu phát hiện sai phải hủy bỏ, người bán và người mua lập biên bản thu hồi các liên của số hóa đơn đã lập sai. Biên bản thu hồi hóa đơn phải thể hiện được lý do thu hồi hóa đơn. Người bán gạch chéo các liên, lưu giữ số hóa đơn lập sai và lập lại hóa đơn mới theo quy định.
3. Trường hợp hóa đơn đã lập và giao cho người mua, đã giao hàng hóa, cung ứng dịch vụ, người bán và người mua đã kê khai thuế, sau đó phát hiện sai sót thì người bán và

người mua phải lập biên bản hoặc có thỏa thuận bằng văn bản ghi rõ sai sót, đồng thời người bán lập hóa đơn điều chỉnh sai sót. Hóa đơn ghi rõ điều chỉnh (tăng, giảm) số lượng hàng hóa, giá bán, thuế suất thuế giá trị gia tăng..., tiền thuế giá trị gia tăng cho hóa đơn số..., ký hiệu... Căn cứ vào hóa đơn điều chỉnh, người bán và người mua kê khai điều chỉnh doanh số mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào. Hóa đơn điều chỉnh không được ghi số âm (-).

* TK sử dụng: TK 531 - Hàng bán bị trả lại

TK này phản ánh doanh thu của số thành phẩm, hàng hóa đã tiêu thụ bị khách hàng trả lại do lỗi của doanh nghiệp.

Bên Nợ: Doanh thu của hàng đã bán bị trả lại đã trả lại tiền cho người mua hàng; hoặc trừ vào khoản Nợ phải thu.

Bên Có: Kết chuyển doanh thu của hàng đã bị trả lại để xác định DT Thuần.

TK 531 không có số dư.

* Trình tự hạch toán kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

1) Phản ánh doanh thu hàng đã bán bị trả lại trong kỳ này (không kể hàng đã bán tại thời điểm nào: năm trước; kỳ trước hay kỳ này), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 531 - (Theo giá bán chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 3331 - (Thuế GTGT tương ứng của số hàng bị trả lại)

Có TK 111, 112, 131 - (Tổng giá thanh toán)

2) Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hàng bị trả lại (nếu có) như chi phí nhận hàng về, được hạch toán vào chi phí bán hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 111 - Tiền mặt

Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

Có TK 141 - Tạm ứng

3) Phản ánh trị giá vốn thực tế hàng bị trả lại nhập kho (theo phương pháp KKTX; nếu theo phương pháp KKĐK thì không ghi sổ nghiệp vụ này), kế toán ghi:

Nợ TK 155 :(Theo giá thực tế đã xuất kho)

Nợ TK 156 : (Theo giá thực tế đã xuất kho)

Có TK 632: (Theo giá thực tế đã xuất kho)

4) Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ doanh thu hàng bán đã bán bị trả lại để xác định DT Thuần, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 531 - Hàng bán bị trả lại

7.3.2.3. Kế toán giảm giá hàng bán

* *Nội dung*: Giảm giá hàng bán là khoản tiền doanh nghiệp (bên bán) giảm trừ cho bên mua hàng trong trường hợp đặc biệt ví lý do hàng bán bị kém phẩm chất, không đúng qui cách, hoặc không đúng thời hạn ... đã ghi trong hợp đồng.

Trường hợp đơn vị bán đã xuất bán hàng hoá, dịch vụ và đã lập hoá đơn nhưng do hàng hoá, dịch vụ không đảm bảo chất lượng, quy cách ... phải điều chỉnh giảm giá bán thì bên bán và bên mua phải lập biên bản hoặc có thoả thuận bằng văn bản ghi rõ số lượng, quy cách hàng hoá, mức giá giảm theo hoá đơn bán hàng (số ký hiệu, ngày, tháng của hoá đơn, thời gian), lý do giảm giá, đồng thời bên bán lập hoá đơn để điều chỉnh mức giá được điều chỉnh. Hoá đơn ghi rõ điều chỉnh giá cho hàng hoá, dịch vụ tại hoá đơn số, ký hiệu... Căn cứ vào hoá đơn điều chỉnh giá, bên bán và bên mua kê khai điều chỉnh doanh số mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào.

* Tài khoản sử dụng: TK 532 - Giảm giá hàng bán

Bên Nợ: Các khoản giảm giá đã chấp thuận cho người mua hàng

Bên Có: Kết chuyển toàn bộ số tiền giảm giá hàng bán sang TK 511 để xác định doanh thu thuần

Tài khoản 532 không có số dư.

Chú ý: Chỉ phản ánh vào TK 532 các khoản giảm trừ do việc chấp thuận giảm giá ngoài hóa đơn, tức là sau khi đã phát hành hóa đơn bán hàng. Không phản ánh vào TK 532 số giảm giá đã được trừ vào tổng giá bán ghi trên hóa đơn.

* Trình tự hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

1) Căn cứ vào chứng từ chấp thuận giảm giá cho khách hàng về số lượng hàng đã bán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 532 - Giảm giá hàng bán (Giá chưa có thuế)

Nợ TK 3331 (Số thuế GTGT tương ứng)

Có TK 111, 112 - Số tiền giảm giá trả lại cho khách hàng (nếu khách hàng đã thanh toán tiền hàng)

Có TK 131 - Ghi giảm nợ phải thu khách hàng (nếu khách hàng chưa thanh toán tiền hàng)

2) Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ khoản giảm giá hàng bán đã phát sinh trong kỳ sang TK 511, 512 để xác định doanh thu thuần, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 511, 512

Có TK 532 - Giảm giá hàng bán

7.3.2.4. Kế toán thuế GTGT nộp theo phương pháp trực tiếp

* *Nội dung:* Thuế GTGT là một loại thuế gián thu, được tính trên khoản giá trị tăng thêm của hàng hóa, dịch vụ phát sinh trong quá trình sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng.

Căn cứ tính thuế GTGT là giá tính thuế và thuế suất.

Giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ được xác định cụ thể như sau:

Đối với hàng hóa, dịch vụ do cơ sở sản xuất, kinh doanh bán ra hoặc cung ứng cho đối tượng khác là giá bán chưa có thuế GTGT. Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt (TTDB) là giá bán đã có thuế TTDB nhưng chưa có thuế GTGT.

Giá tính thuế đối với các loại hàng hóa, dịch vụ bao gồm cả khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh được hưởng, trừ các khoản phụ thu và phí cơ sở kinh doanh phải nộp ngân sách nhà nước. Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng hình thức giảm giá bán thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã giảm ghi trên hóa đơn.

Thuế GTGT phải nộp có thể được xác định theo một trong 2 phương pháp: khấu trừ thuế hoặc tính trực tiếp trên giá trị gia tăng:

* *Phương pháp khấu trừ thuế:*

**Số thuế GTGT
phải nộp**

**Thuế GTGT
đầu ra**

**Thuế GTGT
đầu vào**

Trong đó

Thuế GTGT đầu ra	Giá tính thuế của hàng hóa dịch vụ bán	Thuế suất thuế GTGT (%)
-----------------------------	---	------------------------------------

- Thuế GTGT đầu vào = Σ số thuế GTGT đã thanh toán được ghi trên hóa đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ hoặc hàng hóa, dịch vụ nhập khẩu.

* Phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng

Số thuế GTGT phải nộp	Giá trị gia tăng của hàng = hóa dịch vụ	Thuế suất thuế x GTGT (%)
----------------------------------	--	--------------------------------------

Trong đó: GTGT bằng giá thanh toán của hàng hóa dịch vụ bán ra trừ giá thanh toán của hàng hóa, dịch vụ mua vào tương ứng.

Phương pháp tính trực tiếp trên GTGT được áp dụng trong phạm vi rất hạn hẹp, theo điều 13 thông tư 219/2013/TT-BTC đối tượng này bao gồm:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã đang hoạt động có doanh thu hàng năm dưới mức ngưỡng doanh thu một tỷ đồng, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế quy định tại khoản 3 Điều 12 Thông tư này;

- Doanh nghiệp, hợp tác xã mới thành lập, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện

- Hộ, cá nhân kinh doanh;

- Tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không theo Luật Đầu tư và các tổ chức khác không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật, trừ các tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu khí.

- Tổ chức kinh tế khác không phải là doanh nghiệp, hợp tác xã, trừ trường hợp đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

* *Trình tự hạch toán kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu:*

1) Cuối kỳ, kế toán căn cứ số thuế GTGT phải nộp để ghi sổ:

Nợ TK 511, 515, 711:

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra

2) Khi nộp thuế GTGT vào NSNN, kế toán ghi sổ

Nợ TK 3331

Có TK 111, 112

7.3.2.5. Kế toán thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu

* Thuế tiêu thụ đặc biệt:

Thuế tiêu thụ đặc biệt được đánh vào doanh thu của các doanh nghiệp sản xuất một số mặt hàng đặc biệt mà nhà nước không khuyến khích sản xuất, cần hạn chế mức tiêu thụ ví không phục vụ thiết thực cho nhu cầu đời sống nhân dân như: rượu, bia, thuốc lá, vàng mã, bài lá...(Ngoài ra, sản phẩm-hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt còn phải nộp thuế GTGT)

Đối tượng nộp thuế tiêu thụ đặc biệt là tất cả các tổ chức, cá nhân sản xuất, nhập khẩu hàng hóa và kinh doanh dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

Căn cứ tính thuế TTĐB là giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB và thuế suất thuế TTĐB.

**Thuế TTĐB
phải nộp**

**Giá tính thuế
TTĐB**

**Thuế suất
thuế TTĐB**

Giá tính thuế TTĐB của hàng hóa, dịch vụ theo nghị định 26/2009/NĐ-CP được sửa đổi bổ sung theo nghị định 113/2011/NĐ-CP ngày 08/12/2011 (được hướng dẫn theo thông tư số 05/2012/TT-BTC ngày 05/01/2012) được xác định cụ thể như sau:

Điều 4. Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt

Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thực hiện theo quy định tại Điều 6 của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt.

1. Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

$$\text{Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt} = \frac{\text{Giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng}}{1 + \text{Thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt}}$$

Trong đó, giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng được xác định theo quy định của pháp luật về thuế giá trị gia tăng.

a) Trường hợp cơ sở sản xuất hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bán hàng qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc thì giá làm căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc bán ra. Cơ sở sản xuất bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở quy định và chỉ hưởng hoa hồng thì giá làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán do cơ sở sản xuất quy định chưa trừ hoa hồng.

b) Trường hợp cơ sở sản xuất hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bán hàng qua các cơ sở kinh doanh thương mại thì giá làm căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán của cơ sở sản xuất nhưng không được thấp hơn 10% so với giá bán bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại bán ra.

Trường hợp giá bán của cơ sở sản xuất thấp hơn 10% so với giá cơ sở kinh doanh thương mại bán ra thì giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ quan thuế ấn định.

2. Đối với hàng nhập khẩu, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt = Giá tính thuế nhập khẩu + Thuế nhập khẩu.

Giá tính thuế nhập khẩu được xác định theo các quy định của pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn, giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế không bao gồm số thuế nhập khẩu được miễn, giảm.

3. Đối với hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, giá tính thuế không loại trừ giá trị vỏ bao bì, vỏ chai.

Đối với mặt hàng bia chai nếu có đặt tiền cược vỏ chai, định kỳ hàng quý cơ sở sản xuất và khách hàng thực hiện quyết toán số tiền đặt cược vỏ chai mà số tiền đặt cược tương ứng với giá trị số vỏ chai không thu hồi được phải đưa vào doanh thu tính thuế tiêu thụ đặc biệt.

4. Đối với hàng hóa giá công thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán hàng hóa của cơ sở giao gia công bán ra hoặc giá bán của sản phẩm cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm bán.

5. Đối với hàng hóa sản xuất dưới hình thức hợp tác kinh doanh giữa cơ sở sản xuất và cơ sở sở hữu thương hiệu (nhãn hiệu) hàng hóa, công nghệ sản xuất thì giá bán tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán ra của cơ sở sở hữu thương hiệu hàng hóa, công nghệ sản xuất.

6. Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán của hàng hóa theo phương thức trả tiền một lần, không bao gồm khoản lãi trả góp, lãi trả chậm.

7. Đối với dịch vụ, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá cung ứng dịch vụ của cơ sở kinh doanh dịch vụ bán ra.

a) Đối với kinh doanh gôn giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán thẻ hội viên, bán vé chơi gôn, bao gồm cả tiền phí chơi gôn và tiền ký quỹ (nếu có). Trường hợp có kinh doanh các loại hàng hóa, dịch vụ khác không thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thì các hàng hóa, dịch vụ đó không phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

b) Đối với kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là doanh thu từ kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng trừ (-) đi số tiền trả thưởng cho khách hàng.

c) Đối với kinh doanh đặt cược giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là doanh thu bán vé đặt cược đã trừ tiền trả thưởng.

d) Đối với kinh doanh vũ trường, mát-xa và ka-ra-ô-kê, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là doanh thu của các hoạt động trong vũ trường, cơ sở mát-xa và ka-ra-ô-kê bao gồm cả doanh thu của dịch vụ ăn uống và các dịch vụ khác đi kèm.

đ) Đối với kinh doanh xổ số giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là doanh thu bán vé các loại hình xổ số được phép kinh doanh theo quy định của pháp luật.

8. Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho, khuyến mại giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh hoạt động trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, khuyến mại các hàng hóa, dịch vụ này.

9. Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hóa, dịch vụ quy định tại Điều này bao gồm cả khoản thu thêm tính ngoài giá bán hàng hóa, giá cung ứng dịch vụ (nếu có) mà cơ sở sản xuất, kinh doanh được hưởng.

a) Giá tính thuế được tính bằng đồng Việt Nam. Trường hợp người nộp thuế có doanh thu bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam 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 phát sinh doanh thu để xác định giá tính thuế.

b) Thời điểm phát sinh doanh thu đối với hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền; đối với dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

*** Thuế xuất khẩu:**

Đối tượng chịu thuế xuất khẩu: Tất cả hàng hóa, dịch vụ mua bán, trao đổi với nước ngoài khi xuất khẩu ra khỏi lãnh thổ nước Việt Nam.

Đối tượng nộp thuế xuất khẩu: Tất cả các đơn vị kinh tế trực tiếp xuất khẩu hoặc ủy thác xuất khẩu.

Thuế xuất khẩu phải nộp do cơ quan hải quan tính trên cơ sở trị giá bán tại cửa khẩu ghi trong hợp đồng của lô hàng xuất (thường là giá FOB) và thuế suất thuế xuất khẩu của mặt hàng xuất và được qui đổi về tiền Việt Nam đồng theo tỉ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do NH Nhà nước công bố tại thời điểm xuất khẩu.

Kế toán sử dụng TK 3332 "Thuế tiêu thụ đặc biệt", TK 3333 "Thuế xuất, nhập khẩu" để phản ánh các khoản thuế TTĐB, thuế xuất khẩu phải nộp và tính hình nộp thuế.

** Trình tự hạch toán kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu:*

1) Khi bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu thì doanh thu bán hàng là tổng giá thanh toán bao gồm cả thuế TTĐB, thuế xuất khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

2) Phản ánh số thuế tiêu thụ đặc biệt, hoặc thuế xuất khẩu phải nộp:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3332 - Thuế TTĐB

Có TK 3333 - Thuế xuất nhập khẩu

3) Khi nộp thuế, căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 3332 - Thuế TTĐB

Nợ TK 3333 - Thuế xuất nhập khẩu

Có TK 111, 112

7.4. KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

7.4.1. Kế toán chi phí bán hàng

7.4.1.1. Nội dung

Chi phí bán hàng là toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình bán sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ.

** Nội dung chi phí bán hàng gồm các yếu tố sau:*

1) Chi phí nhân viên bán hàng: Là toàn bộ các khoản tiền lương phải trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên đóng gói, bảo quản sản phẩm, hàng hóa, vận chuyển đi tiêu thụ và các khoản trích theo lương (khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ).

2) Chi phí vật liệu, bao bì: Là các khoản chi phí về vật liệu, bao bì để đóng gói, bảo quản sản phẩm, hàng hóa, vật liệu dùng sửa chữa TSCĐ dùng trong quá trình bán hàng, nhiên liệu cho vận chuyển sản phẩm hàng hóa.

3) Chi phí dụng cụ đồ dùng: Là chi phí về công cụ, dụng cụ, đồ dùng đo lường, tính toán, làm việc ở khâu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

4) Chi phí khấu hao TSCĐ: Chi phí KH TSCĐ phục vụ cho quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ như nhà kho, cửa hàng, phương tiện vận chuyển, bốc dỡ.

5) Chi phí bảo hành sản phẩm: Là các khoản chi phí bỏ ra để sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hóa trong thời gian bảo hành. (Riêng chi phí bảo hành công trình xây lắp được hạch toán vào tài khoản 627)

6) Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là các khoản chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa và dịch vụ như: chi phí thuê tài sản, thuê kho, thuê bến bãi, thuê bốc dỡ vận chuyển, tiền hoa hồng đại lý v.v..

7) Chi phí bằng tiền khác: Là các khoản chi phí bằng tiền phát sinh trong quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ nằm ngoài các chi phí kể trên; như: chi phí tiếp khách, hội nghị khách hàng, chi phí quảng cáo giới thiệu sản phẩm, hàng hóa...

Ngoài ra tùy hoạt động sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý của từng ngành, từng đơn vị mà tài khoản 641 “Chi phí bán hàng” có thể mở thêm một số nội dung chi tiết

7.4.1.2. Phương pháp kế toán

7.4.1.2.1. Tài khoản kế toán:

Kế toán sử dụng TK 641 - Chi phí bán hàng, để tập hợp và kết chuyển CPBH thực tế phát sinh trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh.

Bên Nợ:

+Tập hợp CPBH thực tế phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

+ Các khoản ghi giảm CPBH

+ Kết chuyển CPBH để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ

TK 641 không có số dư

TK 641 được mở chi tiết 7 TK cấp 2:

TK 6411 - Chi phí nhân viên

TK 6412 - Chi phí vật liệu

TK 6413 - Chi phí dụng cụ, đồ dùng

TK 6414 - Chi phí KHTSCĐ

TK 6415 - Chi phí bảo hành

TK 6417 - Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 6418 - Chi phí bằng tiền khác

7.4.1.2.2. Trình tự kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

1) Tiền lương, các khoản phụ cấp, trợ cấp của nhân viên bán hàng, đóng gói, bảo quản vận chuyển sản phẩm, hàng hóa tiêu thụ, nhân viên tiếp thị và khác khoản trích theo lương (trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN) theo tỷ lệ qui định, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 (6411) - Chi phí nhân viên

Có TK 334 - Phải trả CNV

Có TK 338 - Phải thu, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3389)

2) Trị giá vốn thực tế của vật liệu, bao bì xuất dùng cho quá trình bán hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 (6412) - Chi phí vật liệu

Có TK 152 - Nguyên liệu và vật liệu

3) Trị giá vốn thực tế của công cụ, dụng cụ xuất dùng cho quá trình bán hàng

3a) Loại phân bổ 1 lần, kế toán ghi:

Nợ TK 641 (6413) - Chi phí dụng cụ, đồ dùng

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ

3b) Loại phân bổ nhiều lần

- Phản ánh trị giá vốn thực tế CCDC xuất dùng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 142- (Thời gian dưới 1 năm)

Nợ TK 242 -(Thời gian lớn hơn 1 năm)

Có TK 153- CCDC

- Trong kỳ phân bổ, tính vào CPBH, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 (6413) - Chi phí dụng cụ, đồ dùng

Có TK 142 - Chi phí trả trước

Hoặc Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

4) Trích KHTSCĐ ở bộ phận bán hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 (6414) - Chi phí KHTSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

5) Hạch toán chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá (Không bao gồm bảo hành công trình xây lắp)

5.1) Trường hợp doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm giấy bảo hành sửa chữa cho các hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong thời gian bảo hành sản phẩm, hàng hoá, DN phải xác định cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành:

- Khi xác định số dự phòng phải trả về chi phí sửa chữa, bảo hành sp, kế toán ghi:

Nợ TK 641

Có TK 352- Dự phòng phải trả

5.2) Cuối kỳ kế toán sau, DN phải xác định số dự phòng phải trả về sửa chữa bảo hành sản phẩm, hàng hoá cần lập:

- Trường hợp số dự phòng 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 được trích thêm vào chi phí:

Nợ TK 6415

Có TK 352

- Trường hợp ngược lại, số hoàn nhập chênh lệch kế toán ghi giảm chi phí:

Nợ TK 352

Có TK 6415

6) Chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác như thuê TSCĐ, thuê vận chuyển, tiền điện, nước, điện thoại, chi phí quảng cáo, giới thiệu sản phẩm..., phục vụ cho quá trình bán hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (6417, 6418)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Có TK liên quan (111, 112, 141, 331...)

7) Chi phí sửa chữa TSCĐ ở bộ phận bán hàng

7a) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện trích trước:

- Khi trích trước CPSC TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (6417)

Có TK 335 - Chi phí phải trả

- Khi công việc sửa chữa hoàn thành, phản ánh chi phí sửa chữa TSCĐ thực tế phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 331, 111, 152, 153 ... (Nếu sửa chữa thường xuyên)

Có TK 2413- (Nếu sửa chữa lớn)

7b) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện phân bổ dần chi phí sửa chữa TSCĐ ở bộ phận bán hàng, kế toán ghi sổ:

- Khi công việc sửa chữa TSCĐ hoàn thành, phản ánh CPSC thực tế cần phân bổ dần trong nhiều kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

Có TK 331, 241

Sau đó, phân bổ vào chi phí bán hàng trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 641_ Chi phí bán hàng (6417)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

8) SP, hàng hoá tiêu thụ nội bộ dùng cho công tác bán hàng, căn cứ vào chứng từ liên quan, kế toán phản ánh doanh thu, thuế GTGT phải nộp của sản phẩm, hàng hoá tiêu dùng nội bộ:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (6412,6413,6417,6418)

Có TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ

9) Số tiền phải trả cho đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu về các khoản đã chi hộ liên quan đến hàng uỷ thác xuất khẩu và phí uỷ thác xuất khẩu, căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

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

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3383) (Chi tiết cho từng đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu).

10) Hoa hồng bán hàng bên giao đại lý phải trả cho bên nhận đại lý, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

11) Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng thực tế phát sinh như phế liệu thu hồi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 152...

Có TK 641 - Chi phí bán hàng

12) Cuối kỳ kết chuyển chi phí bán hàng để xác định kết quả kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 641 - Chi phí bán hàng

7.4.2. Kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp

7.4.2.1. Nội dung

Chi phí quản lý doanh nghiệp là toàn bộ chi phí liên quan đến hoạt động quản lý sản xuất kinh doanh, quản lý hành chính và một số khoản khác có tính chất chung toàn doanh nghiệp.

Theo quy định của chế độ hiện hành, chi phí quản lý doanh nghiệp chi tiết thành các yếu tố chi phí sau:

1) Chi phí nhân viên quản lý: Gồm tiền lương, phụ cấp phải trả cho ban giám đốc, nhân viên các phòng ban của doanh nghiệp và khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ trên tiền lương nhân viên quản lý theo tỷ lệ quy định.

2) Chi phí vật liệu quản lý: Trị giá thực tế 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, cho việc sửa chữa TSCĐ... dùng chung của doanh nghiệp.

3) 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.

4) 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, phương tiện truyền dẫn...

5) Thuế, phí và lệ phí: Các khoản thuế như thuế nhà đất, thuế môn bài... và các khoản phí, lệ phí giao thông, cầu phà...

6) Chi phí dự phòng: Khoản trích lập dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả tính vào chi phí sxkd.

7) Chi phí dịch vụ mua ngoài: Các khoản chi về dịch vụ mua ngoài phục vụ chung toàn DN như: Tiền điện, nước, thuê sửa chữa TSCĐ; tiền mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng phát minh sáng chế phân bổ dần (Không đủ tiêu chuẩn TSCĐ); chi phí trả cho nhà thầu phụ.

8) Chi phí bằng tiền khác: Các khoản chi khác bằng tiền ngoài các khoản đã kể trên, như chi hội nghị, tiếp khách, chi công tác phí, chi đào tạo cán bộ và các khoản chi khác...

7.4.2.2. Phương pháp kế toán

7.4.2.2.1. Tài khoản kế toán

Kế toán sử dụng TK 642 - “Chi phí QLDN” để tập hợp và kết chuyển các chi phí quản lý kinh doanh, quản lý hành chính và chi phí khác liên quan đến hoạt động chung của toàn doanh nghiệp.

Bên Nợ:

- + Các khoản chi phí QLDN thực tế phát sinh trong kỳ.
- + Trích lập và trích lập thêm khoản dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả

Bên Có:

- + Các khoản ghi giảm chi phí QLDN
- + Hoàn nhập số chênh lệch dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả đã trích lập lớn hơn số phải trích cho kỳ tiếp theo.

- + Kết chuyển chi phí QLDN để xác định kết quả kinh doanh

TK 642 không có số dư

TK 642 có 8 tài khoản 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 KHTSCĐ

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

7.4.2.2.2. Trình tự kế toán các nghiệp vụ chủ yếu về chi phí QLDN

1) Khi tính tiền lương, phụ cấp phải trả cho bộ máy quản lý gián tiếp ở doanh nghiệp và trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN theo tiền lương nhân viên quản lý theo qui định, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6421) - Chi phí QLDN

Có TK 334 - Phải trả CNV

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3389)

2) Trị giá vốn thực tế của vật liệu xuất dùng cho công tác quản lý doanh nghiệp trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6422) - Chi phí QLDN

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

3) Trị giá vốn thực tế của công cụ, đồ dùng văn phòng tính vào chi phí QLDN trong kỳ, kế toán ghi sổ:

3a) Đối với loại phân bổ một lần

Nợ TK 642 (6423) - Chi phí QLDN

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (PP KK TX)

3b) Đối với loại phân bổ nhiều lần

- Khi xuất dùng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 142 (1421) : (Thời gian nhỏ hơn 1 năm)

Nợ TK 242: (Thời gian lớn hơn 1 năm) 331

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (PP KK TX)

- Khi phân bổ vào chi phí QLDN trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6423) - Chi phí QLDN

Có TK 1421 - Chi phí trả trước

Hoặc Có 242 - Chi phí trả trước dài hạn

4) Trích khấu hao TSCĐ dùng chung của doanh nghiệp trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6424) - Chi phí QLDN

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ

5) Các khoản thuế phải nộp Nhà nước như thuế môn bài, thuế nhà đất... và các khoản phí, lệ phí giao thông, cầu phà... phát sinh trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6425) - Chi phí QLDN

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp NN (3387, 3388)

Có TK 111 - Tiền mặt

Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

6a) Cuối kỳ kế toán trích lập dự phòng phải thu khó đòi cho kỳ tiếp theo, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6426) - Chi phí QLDN

Có TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi

6b) Đến cuối kỳ kế toán sau

- Nếu mức trích cho kỳ tiếp theo lớn hơn số đã trích cuối kỳ trước, kế toán trích thêm số chênh lệch và ghi sổ:

Nợ TK 642 (6426) - Chi phí QLDN

Có TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi

- Nếu ngược lại, hoàn nhập số chênh lệch giữa dự phòng phải thu đã trích cuối kỳ trước với số phải trích cho kỳ tiếp theo, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi

Có TK 642

6c) Xử lý xoá Nợ khó đòi, căn cứ vào quyết định xử lý xoá sổ Nợ phải thu khó đòi của người có thẩm quyền:

- Nếu khoản nợ được xoá năm trước đã lập dự phòng:

Nợ TK 139

Có TK 131, 138

- Nếu khoản nợ được xoá năm trước chưa lập dự phòng:

Nợ TK 642 - CPQLDN

Có TK 131, 138

- Đồng thời kế toán ghi đơn vào TK ngoài bảng: Nợ TK 004

8) Các khoản chi về dịch vụ mua ngoài, thuê ngoài (điện, nước, điện thoại, dịch vụ SC TSCĐ...) phát sinh trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6427) - Chi phí QLDN

Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 - Phải trả người bán

Có TK 111 - Tiền mặt...

9) Các khoản chi bằng tiền cho hội nghị, tiếp khách, công tác phí, in ấn tài liệu, đào tạo cán bộ... phát sinh trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6428) - Chi phí QLDN

Nợ TK 133 - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Có TK 111 - Tiền mặt

Có TK 141 - Tạm ứng

Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

10) Chi phí sửa chữa TSCĐ dùng cho quản lý doanh nghiệp

10a) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện trích trước chi phí SCLTSCĐ:

- Khi trích trước chi phí SCL TSCĐ tính vào CP QLDN trong kỳ, ghi:

Nợ TK 642 (6427) - Chi phí QLDN

Có TK 335 - Chi phí phải trả

- Khi công việc sửa chữa hoàn thành, phản ánh chi phí SCL TSCĐ thực tế phát sinh, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 331 - Phải trả người bán

Có TK 241 - XDCB dở dang

10b) Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện trích trước CP SCL TSCĐ mà thực hiện phân bổ dần chi phí SCL TSCĐ vào các kỳ kế toán.

- Khi công việc sửa chữa TSCĐ hoàn thành, phản ánh chi phí sửa chữa thực tế phát sinh, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 1421 - Chi phí trả trước (phân bổ nhỏ hơn 1 năm)

Hoặc Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (phân bổ lớn hơn 1 năm)

Có TK 331, 241

- Sau đó xác định số phân bổ tính vào chi phí QLDN kỳ này, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 642 (6427) - Chi phí QLDN

Có TK 1421 - Chi phí trả trước

Hoặc Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

11) Đối với sản phẩm hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ tiêu dùng nội bộ sử dụng cho hoạt động quản lý doanh nghiệp:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6422, 6423, 6427, 6428)

Có TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ (Chi phí sản xuất sản phẩm, hoặc giá vốn hàng hóa xuất tiêu dùng nội bộ)

12) Các khoản được ghi giảm chi phí QLDN phát sinh trong kỳ (nếu có), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Nợ TK 152 - Nguyên vật liệu

Nợ TK 138 (1388...) - Phải thu khác

Có TK 642 - Chi phí QLDN

13) Cuối kỳ hạch toán, kết chuyển chi phí QLDN để tính kết quả doanh nghiệp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911 - Xác định KQKD

Có TK 642 - Chi phí QLDN

7.5. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ DOANH THU HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH

7.5.1. Nội dung chi phí và doanh thu hoạt động tài chính

Chi phí hoạt động tài chính là những chi phí liên quan đến các hoạt động về vốn, các hoạt động đầu tư tài chính và các nghiệp vụ mang tính chất tài chính của doanh nghiệp. Chi phí hoạt động tài chính bao gồm:

- Chi phí liên quan đến hoạt động đầu tư công cụ tài chính; đầu tư liên doanh; đầu tư liên kết; đầu tư vào công ty con. (Chi phí nắm giữ, thanh lý, chuyển nhượng các khoản đầu tư, các khoản lỗ trong đầu tư...)

- Chi phí liên quan đến hoạt động cho vay vốn.

- Chi phí liên quan đến mua bán ngoại tệ.

- Chi phí lãi vay vốn kinh doanh không được vốn hoá, khoản chiết khấu thanh toán khi bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp lao vụ, dịch vụ.

- Chênh lệch lỗ khi mua bán ngoại tệ, khoản lỗ chênh lệch tỷ giá ngoại tệ.

- Trích lập dự phòng giảm giá đầu tư tài chính ngắn hạn, dài hạn.

-

Doanh thu hoạt động tài chính là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được từ hoạt động tài chính hoặc kinh doanh về vốn trong kỳ kế toán. Doanh thu hoạt động tài chính phát sinh từ các khoản tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời cả hai điều kiện sau:

- a. Có khả năng thu được lợi ích từ giao dịch đó.

- b. Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

Doanh thu hoạt động tài chính bao gồm:

- Tiền lãi: lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn, thu lãi bán hàng trả chậm, bán hàng trả góp

- Lãi do bán, chuyển nhượng công cụ tài chính, đầu tư liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, đầu tư liên kết, đầu tư vào công ty con

- Cổ tức và lợi nhuận được chia.

- Chênh lệch lãi do mua bán ngoại tệ, khoản lãi chênh lệch tỷ giá ngoại tệ.

- Chiết khấu thanh toán được hưởng do mua vật tư, hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ.

- Thu nhập khác liên quan đến hoạt động tài chính.

Kế toán chi phí, doanh thu hoạt động tài chính cần tôn trọng một số quy định mang tính nguyên tắc sau đây:

1. Phản ánh vào doanh thu hoạt động tài chính là những khoản thu được coi là thực hiện trong kỳ, không phân biệt các khoản đó thực tế đã được thanh toán hay chưa. Các khoản thu hộ bên thứ ba không được coi là doanh thu của doanh nghiệp.

2. Các khoản thu nhập từ hoạt động đầu tư công cụ tài chính (chứng khoán) gồm khoản chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá gốc của chứng khoán và khoản lãi được chia do nắm giữ chứng khoán. Hạch toán vào chi phí số chênh lệch nhỏ hơn giữa giá bán và giá gốc của chứng khoán.

3. Doanh thu tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế. Doanh thu tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng cho thuê tài sản. Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi doanh nghiệp có quyền nhận cổ 336 tức hoặc quyền nhận lợi nhuận từ việc đầu tư. Các khoản lãi đầu tư nhận được từ các khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó không được hạch toán vào doanh thu tài chính mà được ghi giảm giá vốn của khoản đầu tư đó.

4. Doanh thu hoạt động tài chính có thể đã bao gồm cả thuế GTGT nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không có thuế GTGT nếu doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

7. 5.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Kế toán chi phí và doanh thu hoạt động tài chính sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

- Tài khoản 635- Chi phí tài chính .

TK 635 dùng để phản ánh các khoản chi phí hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

Kết cấu của TK 635:

Bên Nợ: Các khoản chi phí tài chính phát sinh trong kỳ.

Bên Có: - Các khoản giảm chi phí tài chính

- Kết chuyển chi phí tài chính để xác định kết quả kinh doanh.

TK 635 không có số dư

- Tài khoản 515- Doanh thu hoạt động tài chính.

TK 515 phản ánh các khoản doanh thu từ hoạt động tài chính của doanh nghiệp
.Bên Nợ:

- Thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có)
- Kết chuyển các khoản doanh thu hoạt động tài chính để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

Bên Có:

- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính phát sinh trong kỳ.

TK 515 không có số dư.

Ngoài ra kế toán còn sử dụng các tài khoản liên quan: TK111, 112, 131, 121,128, 221, 222, 228,....

Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu:

1) Phản ánh các khoản chi phí tài chính:

- Khi bán chứng khoán ngắn hạn, dài hạn bị lỗ, kế toán ghi :

Nợ TK 111, 112... (giá bán)

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (số lỗ)

Có TK 121, 221 (giá gốc)

- Chi phí nắm giữ, bán chứng khoán, kế toán ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 111, 112 337

- Chi phí cho hoạt động liên doanh đầu tư vào cơ sở đồng kiểm soát, không tính vào vốn góp (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 111, 112, 152, 153,....

Có TK 128, 228 (Lỗ trừ vào vốn góp LD)

- Lỗ trong hoạt động đầu tư vào công cụ tài chính khi bán, chuyển nhượng, thanh lý các khoản đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

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

Có TK 111, 112, 152, 153....

Có TK 121, 228, 222, 223, 221

- Chi phí tiền lãi vay vốn kinh doanh không được vốn hoá, khoản chiết khấu thanh toán cho khách hàng được hưởng khi bán hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 111, 112, 131, 338,...

- Khoản lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 1111, 1121 (Tiền Việt nam): theo tỷ giá bán

Nợ TK 635- Chi phí tài chính : Khoản lỗ

Có TK 1112, 1122 (Ngoại tệ): theo tỷ giá ghi sổ

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007- Ngoại tệ các loại (ghi theo nguyên tệ)

- Khoản lỗ chênh lệch tỷ giá ngoại tệ tính vào chi phí hoạt động tài chính :

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 111, 112, 131, 331,.....

- Khoản chênh lệch tỷ giá thuần (Lãi tỷ giá bù lỗ tỷ giá < 0) khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm, kế toán ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 413- Chênh lệch tỷ giá

- Các chi phí hoạt động tài chính khác phát sinh:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 111, 112,

- Cuối niên độ kế toán, doanh nghiệp căn cứ vào tính hình giảm giá của các khoản đầu tư công cụ tài chính ngắn hạn, dài hạn hiện có để tính toán mức dự phòng giảm giá cần phải lập.

+ Nếu mức dự phòng giảm giá cho các khoản đầu tư tài chính cần trích lập cuối năm lớn hơn mức dự phòng đã trích lập cuối niên độ trước, kế toán trích lập dự phòng giảm giá đầu tư công cụ tài chính bổ sung (số chênh lệch lớn hơn), ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 129 - Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn

Có TK 229 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

+ Nếu mức cần lập dự phòng cuối niên độ nhỏ hơn mức dự phòng đã lập cuối niên độ trước, kế toán hoàn nhập dự phòng (số chênh lệch nhỏ hơn), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 129- Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn

Nợ TK 229- Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn

Có TK 635- Chi phí tài chính

- Cuối kỳ hạch toán, kết chuyển chi phí tài chính để xác định kết quả, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 635- Chi phí tài chính

2) Phản ánh các khoản doanh thu hoạt động tài chính :

- Các khoản lãi được chia từ hoạt động đầu tư, cổ tức, lãi định kỳ của trái phiếu, lãi tiền cho vay, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 131

Nợ TK 121, 228, 223, 222, 221- (Nếu đầu tư tiếp)

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

- Khoản lãi khi bán công cụ tài chính, chuyển nhượng, thanh lý các khoản đầu tư tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112.... -(giá bán)

Có TK 121, 221- (giá gốc)

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính (Số lãi)

- Khoản chiết khấu thanh toán khi mua hàng được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 331...

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

- Khoản lãi khi bán hàng trả chậm, trả góp, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền thu ngay)

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng (Số tiền cho trả chậm)

Có TK 511- Doanh thu bán hàng

Có TK 3311- Thuế GTGT phải nộp

Có TK 338 (3387- Doanh thu chưa thực hiện: số lãi)

- Hàng kỳ, xác định và kết chuyển doanh thu chưa thực hiện vào doanh thu trong kỳ theo nguyên tắc phù hợp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 338 (3387- Doanh thu chưa thực hiện)

Có TK 515- Doanh thu tài chính

- Khoản lãi khi bán ngoại tệ, kế toán ghi:

Nợ TK 1111, 1112: theo tỷ giá bán

Có TK 1112, 1122: theo tỷ giá ghi sổ

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

Đồng thời ghi đơn: Có TK 007- Ngoại tệ các loại (theo nguyên tệ)

- Khoản chênh lệch tỷ giá ngoại tệ (phát sinh trong kỳ) tính vào thu nhập hoạt động tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131, 331, ...

Có TK 515- Thu nhập hoạt động tài chính

- Khoản chênh lệch tỷ giá thuần (Lãi tỷ giá bù lỗ tỷ giá > 0) khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm, kế toán ghi:

Nợ TK 413- chênh lệch tỷ giá

Có TK 515- Doanh thu tài chính

- Các khoản thu nhập hoạt động tài chính khác phát sinh:

Nợ TK 111, 112, ...

Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

- Cuối kỳ hạch toán kết chuyển các khoản doanh thu hoạt động tài chính thuần để xác định kết quả, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính .

Có TK 911 - Chi phí hoạt động tài chính .

7.6. KẾ TOÁN CÁC KHOẢN CHI PHÍ VÀ THU NHẬP KHÁC

7.6.1. Nội dung các khoản chi phí, thu nhập khác

Chi phí khác là các khoản chi phí của các hoạt động ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh tạo ra doanh thu của doanh nghiệp. Đây là những khoản lỗ do các sự kiện hay các nghiệp vụ khác biệt với hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, nội dung cụ thể bao gồm:

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ
- Giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán (bình thường)
- Giá trị còn lại hoặc giá bán của TSCĐ nhượng bán để thuê lại theo phương thức thuê tài chính hoặc thuê hoạt động (xem chi tiết chương 4)
- Các khoản tiền phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế.
- Khoản bị phạt thuế, truy nộp thuế.
- Các khoản chi phí do ghi nhầm hoặc bỏ sót khi ghi sổ kế toán.
- Các khoản chi phí khác.

Thu nhập khác là các khoản thu nhập không phải là doanh thu của doanh nghiệp. Đây là các khoản thu nhập được tạo ra từ các hoạt động khác ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, nội dung cụ thể bao gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ.

- Giá trị còn lại hoặc giá bán hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ bán để thuê lại theo phương thức thuê tài chính hoặc thuê hoạt động (xem chi tiết chương 5)
- Tiền thu được phạt do khách hàng, đơn vị khác vi phạm hợp đồng kinh tế.
- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xoá sổ.
- Các khoản thuế được nhà nước miễn giảm trừ thuế thu nhập doanh nghiệp.
- Thu từ 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 cá nhân, tổ chức tặng doanh nghiệp.
- Các khoản thu nhập kinh doanh của năm trước bị bỏ sót hay quên ghi sổ kế toán nay phát hiện ra...

Các khoản chi phí, thu nhập khác xảy ra không mang tính chất thường xuyên, khi phát sinh đều phải có các chứng từ hợp lý, hợp pháp mới được ghi sổ kế toán.

7.6.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Kế toán chi phí, thu nhập khác sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

- Tài khoản 811- Chi phí khác: Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản chi phí khác theo các nội dung trên của doanh nghiệp.

Bên Nợ: + Phản ánh các khoản chi phí khác thực tế phát sinh

Bên Có: + Kết chuyển chi phí khác để xác định kết quả .

Tài khoản 811 không có số dư.

- Tài khoản 711- Thu nhập khác: Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản thu nhập khác theo nội dung trên của doanh nghiệp.

Bên Nợ: + Số thuế GTGT phải nộp về các khoản thu nhập khác tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có)

+ Kết chuyển các khoản thu nhập khác để xác định kết quả

Bên Có: - Các khoản thu nhập khác thực tế phát sinh.

Tài khoản 711 không có số dư.

Ngoài ra kế toán còn sử dụng các tài khoản liên quan khác như: TK 111, 112, 152, 153,...

7.6.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu.

1- Phản ánh các khoản chi phí khác

- Các chi phí phát sinh trong quá trình thanh lý, nhượng bán TSCĐ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 811- Chi phí khác

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

Có TK 111, 112, 152, 153,....

- Giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán, (kể cả trường hợp bán và thuê lại theo phương thức thuê hoạt động với giá bán thỏa thuận là giá trị hợp lý hoặc giá bán cao hơn giá trị hợp lý) kế toán ghi sổ:

Nợ TK 811- Chi phí khác (Giá trị còn lại)

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)

Có TK 211- TSCĐHH (Nguyên giá)

Có TK 213- TSCĐVH (Nguyên giá)

- Trường hợp bán và thuê lại theo phương thức thuê tài chính với Giá bán < GTCL, (kể cả trường hợp thuê lại theo phương thức thuê hoạt động với giá bán thấp hơn giá trị hợp lý và được bên mua cho thuê với giá thuê thấp hơn giá thị trường) kế toán ghi:

Nợ TK 811- Giá bán

Nợ TK 214- GTHM

Nợ TK 242- Chênh lệch GTCL > Giá bán

Có TK 211- Nguyên giá

- Các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế, bị phạt, truy nộp thuế, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 811- Chi phí khác

Có TK 111- Tiền mặt

Có TK 112- TGNH

Có TK 333- Thuế và các khoản phải nộp nhà nước

Có TK 338- Các khoản phải trả, phải nộp khác.....

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế nhằm lẫn trong kê khai hàng hoá xuất khẩu, bị truy thu tiền thuế trong thời hạn 1 năm trở về trước kể từ ngày kiểm tra phát hiện có sự nhầm lẫn đó. Số thuế xuất khẩu truy thu phải nộp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (nếu trong niên độ kế toán có doanh thu hàng xuất khẩu)

Nợ TK 811- Chi phí khác (nếu trong niên độ kế toán không có doanh thu hàng xuất khẩu)

Có TK 3333- Thuế xuất nhập khẩu (Chi tiết thuế xuất khẩu)

- Các khoản chi phí khác phát sinh như chi phí khắc phục tổn thất do gặp rủi ro trong kinh doanh (thiên tai, hoả hoạn, cháy nổ...), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 811- Chi phí khác

Có TK 112, 112, 152,

- Cuối kỳ kết chuyển các khoản chi phí khác để xác định kết quả, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 811- Chi phí khác

2- Hạch toán các khoản thu nhập khác

- Trường hợp bán và thuê lại theo phương thức thuê tài chính có Giá bán > GTCL, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112...(Tổng số tiền theo giá thanh toán)

Có TK 711- (GTCL)

Có TK 3387- (Chênh lệch Giá bán > GTCL)

Có TK 3331- Thuế GTGT

- Trường hợp bán và thuê lại theo phương thức thuê hoạt động có Giá bán > giá trị hợp lý, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112...(Tổng số tiền theo giá thanh toán)

Có TK 711- (Giá trị hợp lý)

Có TK 3387- (Chênh lệch Giá bán > GTHL)

Có TK 3331- Thuế GTGT

- Phản ánh số thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ,(kể cả các trường hợp bán để thuê lại theo phương thức thuê hoạt động, thuê tài chính còn lại chưa kể ở trên), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 131,...

Có TK 711- Thu nhập khác (Giá bán)

Có TK 3331- (Tính theo phương pháp khấu trừ - nếu có)

- Phản ánh các khoản tiền thu được phạt, được bồi thường do các đơn vị khác vi phạm hợp đồng kinh tế, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112 (Nếu thu tiền)

Nợ TK 1388- phải thu khác (Nếu chưa thu tiền)

Nợ TK 338, 344 (Nếu trừ vào tiền nhận ký quỹ, ký cược)...

Có TK 711- Thu nhập khác

- Phản ánh các khoản thu được từ các khoản nợ phải thu khó đòi trước đây đã xử lý xóa sổ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 711- Thu nhập khác

(Đồng thời ghi đơn: Có TK 004- Nợ khó đòi đã xử lý).

- Phản ánh các khoản nợ phải trả không xác định được chủ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 331- Phải trả cho khách hàng

Nợ TK 338- Phải trả phải nộp khác....

Có TK 711- Thu nhập khác

- Phản ánh số thuế được nhà nước miễn, giảm (trừ thuế thu nhập doanh nghiệp), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 333- (Nếu trừ vào số phải nộp)

Nợ TK 111, 112...(Nếu nhận lại bằng tiền)

Có TK 711- Thu nhập khác

- Phản ánh các khoản tiền, hiện vật được biếu tặng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 211,...

Có TK 711- Thu nhập khác

- Phản ánh các khoản thu nhập khác như tiền thưởng, các khoản thu nhập bị bỏ quên, bỏ sót từ năm trước..., kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111, 112, 152, ...

Có TK 711- Thu nhập khác

- Phản ánh khoản thuế GTGT phải nộp về các khoản thu nhập khác tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 711- Thu nhập khác

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp

- Cuối kỳ kết chuyển các khoản thu nhập khác để xác định kết quả, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 711- Thu nhập khác

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

3- Kế toán một số nghiệp vụ về chi phí, thu nhập khác có liên quan đến hoạt động đầu tư góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

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

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 111 - Tiền mặt

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

b) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, ghi:

b1) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng vật tư, hàng hóa, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh (Theo giá đánh giá lại);

Nợ TK 811-(Chênh lệch giá trị ghi sổ > giá đánh giá lại);

Có các TK 152, 153, 155, 156 (Giá trị ghi sổ kế toán);

Có TK 711 - (Chênh lệch giá trị ghi sổ < giá đánh giá lại) Phần tương ứng lợi ích của các bên khác trong liên doanh;

Có TK 3387 (Chênh lệch GT ghi sổ < Giá trị đánh giá) Phần tương ứng lợi ích của doanh nghiệp trong liên doanh

b2) Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại vật tư, hàng hóa lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại phần thu nhập khác tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong liên doanh, ghi:

Nợ TK 711 - (Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh)

Có TK 3387 - (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

b3) Khi cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát đã bán số vật tư, hàng hóa đó cho bên thứ ba độc lập, bên góp vốn liên doanh kết chuyển số doanh thu chưa thực hiện vào thu nhập khác trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 711- Thu nhập khác

c) Trường hợp góp vốn bằng tài sản cố định:

c.1) Khi góp vốn liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng tài sản cố định, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh (Theo giá trị thực tế của TSCĐ do các bên thống nhất đánh giá);

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số khấu hao đã trích);

Nợ TK 811 - (Số chênh lệch đánh giá lại < GTCL của TSCĐ);

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá); hoặc

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá);

Có TK 711 - (Số chênh lệch đánh giá lại > GTCL TSCĐ). Phần tương ứng với lợi ích của các bên khác trong liên doanh.

Có TK 3387 (Chênh lệch đánh giá lại > GTCL) Phần tương ứng với lợi ích của doanh nghiệp trong liên doanh

c.2) Trường hợp số chênh lệch giá đánh giá lại TSCĐ lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ, bên góp vốn liên doanh phải phản ánh hoãn lại phần thu nhập khác tương ứng với tỷ lệ góp vốn của đơn vị mình trong liên doanh, ghi:

Nợ TK 711 - (Phần thu nhập tương ứng với lợi ích của bên góp vốn liên doanh)

Có TK 3387 - (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát).

c.3) Hàng năm căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định đem góp vốn, kế toán phân bổ trở lại số doanh thu chưa thực hiện vào thu nhập khác trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát)

Có TK 711 - (Phần doanh thu chưa thực hiện được phân bổ cho 1 năm), hoặc bên góp vốn chuyển nhượng phần vốn góp liên doanh cho đối tác khác.

c.4- Trường hợp hợp đồng liên doanh kết thúc hoạt động kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ khi góp vốn còn lại (đang phản ánh ở bên Có TK 3387 “Doanh thu chưa thực hiện”) sang thu nhập khác, kế toán ghi:

Nợ TK 3387 - (Chi tiết chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn của các cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát);

Có TK 711 - Thu nhập khác.

d) Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam được Nhà nước giao đất để góp vốn liên doanh với các công ty nước ngoài bằng giá trị quyền sử dụng đất, mặt nước, mặt biển, thì sau khi có quyết định của Nhà nước giao đất để góp vào liên doanh và làm xong thủ tục giao cho liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 411 - (Chi tiết nguồn vốn Nhà nước).

đ) Trường hợp bên góp vốn liên doanh được chia lợi nhuận nhưng sử dụng số lợi nhuận được chia để góp thêm vốn vào liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Vốn góp liên doanh

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

7.7. KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH VÀ PHÂN PHỐI KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

7.7.1. Kết quả hoạt động kinh doanh và phân phối kết quả hoạt động kinh doanh

Kết quả hoạt động kinh doanh là kết quả cuối cùng của hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định, biểu hiện bằng số tiền lãi hay lỗ.

Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm kết quả hoạt động kinh doanh thông thường và kết quả hoạt động khác.

Kết quả hoạt động kinh doanh thông thường là kết quả từ những hoạt động tạo ra doanh thu của doanh nghiệp, đây là hoạt động bán hàng, cung cấp dịch vụ và hoạt động tài chính:

$$\begin{array}{l} \text{Kết quả từ hoạt} \\ \text{động SXKD (bán} \\ \text{hàng. Cc dịch vụ)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng DT thuần} \\ \text{về bán hàng và} \\ \text{cung cấp dịch vụ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá vốn của} \\ \text{hàng xuất đã bán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{CPBH và} \\ \text{CPQLDN} \end{array}$$

*Kết quả từ hoạt
động tài chính*

*Tổng DT thuần về
hoạt động tài chính*

*Chi phí về hoạt
động tài chính*

Trong đó: Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ tính bằng tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ trừ đi (-) các khoản giảm trừ (chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, doanh thu hàng đã bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp).

Kết quả hoạt động khác là kết quả được tính bằng chênh lệch giữa thu nhập khác và chi phí khác:

$$\text{Kết quả hoạt động khác} = \text{Thu nhập khác} - \text{Chi phí khác}$$

Theo chế độ tài chính, thông thường lợi nhuận của doanh nghiệp được phân phối, sử dụng như sau:

1. Bù đắp các khoản lỗ từ năm trước theo quy định của luật thuế TNDN
2. Nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cho Nhà nước.
3. Bù đắp các khoản lỗ từ năm trước đã hết hạn bù lỗ theo quy định của luật thuế TNDN
4. Trích lập các quỹ của doanh nghiệp theo quy định.
5. Chia cổ tức, chia lãi cho các nhà đầu tư góp vốn...

Trong đó việc trích nộp cho Nhà nước, trích lập từng quỹ cụ thể của doanh nghiệp, chia cổ tức, chia lãi ... theo tỷ lệ là bao nhiêu tùy thuộc vào chế độ tài chính và quy định của HĐQT hoặc Giám đốc công ty quy định cho từng thời kỳ nhất định.

Trong các doanh nghiệp, việc phân phối lợi nhuận được tiến hành theo 2 bước:

Bước 1- Tạm phân phối: định kỳ tạm phân phối theo kế hoạch.

Bước 2- Phân phối chính thức: khi báo cáo quyết toán năm được xác định và phê duyệt chính thức.

7.7.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Kế toán xác định và phân phối kết quả hoạt động kinh doanh sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

- Tài khoản 911- Xác định kết quả kinh doanh

Tài khoản này dùng để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp.

Bên Nợ:

- Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ.
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp
- Chi phí tài chính trong kỳ

- Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp tính cho hàng tiêu thụ trong kỳ
- Chi phí khác trong kỳ
- Kết chuyển số lãi từ hoạt động kinh doanh trong kỳ

Bên Có:

- Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ
- Doanh thu thuần hoạt động tài chính trong kỳ
- Thu nhập thuần khác trong kỳ
- Kết chuyển số lỗ từ hoạt động kinh doanh trong kỳ

Tài khoản này không có số dư.

- Tài khoản 421- Lợi nhuận chưa phân phối.

Tài khoản này dùng để phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh và tính hình phân phối, xử lý kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Khi hạch toán trên tài khoản 421 cần chú ý:

- 1 - Kết quả từ hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phản ánh trên

Tài khoản 421 là lợi nhuận hoặc lỗ sau khi trừ (-) chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

- 2 - Kế toán không phản ánh vào tài khoản này số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phải nộp trong năm.

- 3 - Kế toán không phản ánh vào tài khoản này số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm hiện hành đã được ghi nhận vào chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập hoãn lại.

- 4 - Trường hợp doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu năm của Tài khoản 421 “Lợi nhuận chưa phân phối” do doanh nghiệp áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc do điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước, kế toán phải xác định các ảnh hưởng về thuế thu nhập trong các năm trước làm cơ sở điều chỉnh số dư đầu năm đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả một cách phù hợp.

Kết cấu tài khoản 421

Bên Nợ:

- Số lỗ từ hoạt động kinh doanh trong kỳ
- Phân phối tiền lãi (Trích lập các quỹ DN; chia cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông...; bổ sung nguồn vốn kinh doanh; Nộp lợi nhuận lên cấp trên)

Bên Có:

- Số lãi thực tế từ hoạt động kinh doanh trong kỳ
 - Số lãi được cấp dưới nộp lên, số lỗ được cấp trên cấp bù (Không thuộc mô hình công ty mẹ-con)
 - Xử lý các khoản lỗ từ hoạt động kinh doanh
- Tài khoản 421 có thể có số dư Nợ hoặc dư Có.

Số dư bên Nợ: Phản ánh khoản lỗ chưa xử lý hoặc số phân phối quá số lãi.

Số dư bên Có: Phản ánh khoản lãi từ hoạt động kinh doanh chưa phân phối.

Tài khoản 421 có 2 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 4211- Lợi nhuận năm trước (Tk 4211 còn sử dụng để điều chỉnh tăng, giảm số dư đầu năm TK 4211 khi áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của năm trước mà năm nay mới phát hiện)
- Tài khoản 4212- Lợi nhuận năm nay
- Tài khoản 821 - “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp”

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại làm căn cứ xác định kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong năm tài chính hiện hành.

Một số quy định khi hạch toán trên tài khoản 821: “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp”

1 - Hàng quý, kế toán căn cứ vào tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp để ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành tạm phải nộp vào chi phí thuế thu nhập hiện hành.

2 - Cuối năm tài chính, căn cứ vào tờ khai quyết toán thuế, nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành tạm phải nộp trong năm nhỏ hơn số phải nộp cho năm đó, kế

toán ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp thêm vào chi phí thuế thu nhập hiện hành. Trường hợp số thuế thu nhập tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp của năm đó, kế toán phải ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp.

3 - Trường hợp phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước liên quan đến khoản thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành của năm phát hiện sai sót.

4 - Kết thúc năm, kế toán kết chuyển giữa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm vào Tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh” để xác định kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh trong năm.

(1) Kết cấu tài khoản 8211:

Bên Nợ:

- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm;
- Thuế thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại.

Bên Có:

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành đã ghi nhận trong năm;
- Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại;
- Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành vào bên

Nợ Tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 8211 - “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành” không có số dư.

(2)- Tài khoản 8212-Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm của doanh nghiệp.

Một số quy định khi hạch toán trên tài khoản 8212:

1 - Cuối năm tài chính, kế toán phải xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả để ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. Đồng thời phải xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại để ghi nhận vào thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp (Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại).

2 - Kế toán không được phản ánh vào Tài khoản này tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

3 - Cuối năm tài chính, kế toán phải kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ và số phát sinh bên Có TK 8212 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” vào Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Kết cấu tài khoản 8212:

Bên Nợ:

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” phát sinh trong năm vào bên Có tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Bên Có:

- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” phát sinh trong năm vào bên Nợ tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 8212 - “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” không có số dư.

- Tài khoản 347 - “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tính hình biến động của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả.

Một số quy định khi hạch toán trên tài khoản 347:

1 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay Nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch.

2 - Tại ngày kết thúc năm tài chính, kế toán phải xác định các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm hiện tại làm căn cứ xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong năm.

3 - 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 nay với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được ghi giảm (hoàn nhập), theo nguyên tắc:

- 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, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm;

- 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, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm.

4- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm không liên quan đến các khoản mục được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu phải được ghi nhận là chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm.

5- Kế toán phải ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế không còn ảnh hưởng tới lợi nhuận tính thuế (Khi tài sản được thu hồi hoặc Nợ phải trả được thanh toán).

6- Trường hợp việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu phát sinh từ các năm trước làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, kế toán phải điều chỉnh tăng khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả cho các năm trước bằng cách điều chỉnh giảm số dư Có (hoặc tăng số dư Nợ) đầu năm của TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước) và điều chỉnh số dư Có đầu năm TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Kết cấu tài khoản 347:

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.

Số dư bên 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
- Tài khoản 243 - “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tính hình biến động của tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Một số quy định khi hạch toán trên tài khoản 243

1 - Doanh nghiệp chỉ được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, giá trị được khấu trừ của khoản lỗ tính thuế và ưu đãi về thuế chưa sử dụng từ các năm trước chuyển sang năm hiện tại trong trường hợp doanh nghiệp dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để sử dụng các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng.

2 - Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải lập “Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ”, “Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng”, giá

trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng làm căn cứ lập “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận hoặc hoàn nhập trong năm.

3 - Việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nay với tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được hoàn nhập lại, cụ thể là:

- 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. Trường hợp doanh nghiệp không chắc chắn sẽ có được lợi nhuận chịu thuế trong tương lai, 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.

- Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận 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. Việc ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải được thực hiện phù hợp với thời gian mà các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ (phát sinh từ các năm trước) được hoàn nhập kể cả khi doanh nghiệp không có lợi nhuận.

4 - Trường hợp việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu phát sinh từ các năm trước làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, kế toán phải ghi nhận bổ sung tài sản thuế thu nhập hoãn lại của các năm trước bằng cách điều chỉnh tăng số dư Có (hoặc giảm số dư Nợ) đầu năm TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm nay) và điều chỉnh tăng số dư Nợ đầu năm TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

5 - Kết thúc năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá các tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận từ các năm trước khi dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để cho phép tài sản thuế hoãn lại được thu hồi.

Kết cấu tài khoản 243

Bên Nợ:

Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại tăng.

Bên Có:

Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại giảm.

Số dư bên 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.

Ngoài ra kế toán xác định và phân phối kết quả kinh doanh còn sử dụng các tài khoản liên quan khác như: TK 111, 112, 333, 414, 415, 431, 511, 512, 515, 635, 641...

7.7.3. Phương pháp kế toán các nghiệp vụ chủ yếu

(1) Phương pháp ghi chép các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

a - Hàng quý, khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp Nhà nước vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, ghi:

Nợ TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp vào NSNN, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có các TK 111, 112,...

b- Cuối năm tài chính, căn cứ vào số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp, kế toán ghi:

+ Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm lớn hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp, kế toán phản ánh bổ sung số thuế thu nhập doanh nghiệp còn phải nộp, ghi:

Nợ TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp vào NSNN, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có các TK 111, 112,...

+ Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp, thì số chênh lệch kế toán ghi giảm chi phí số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

c - Trường hợp phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước liên quan đến khoản thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành của năm phát hiện sai sót.

+ Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp 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 thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại, ghi:

Nợ TK 8211 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Khi nộp tiền, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có các TK 111, 112...

+ Trường hợp số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 8211 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

d - Cuối năm tài chính, kế toán kết chuyển chi phí thuế thu nhập hiện hành, ghi:

+ Nếu TK 8211 có số phát sinh Nợ lớn hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

+ Nếu TK 8211 có số phát sinh Nợ nhỏ hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

(2)- Phương pháp hạch toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả

a - Trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch trong năm được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: Cuối năm tài chính, kế toán căn cứ “Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả” để ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch trong năm vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại:

a.1 - 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, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

a.2 - 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, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 347 - Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

b - 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: Cuối năm tài chính, kế toán căn cứ “Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả” đã được lập làm căn cứ 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.

- Trường hợp phải điều chỉnh tăng thuế thu nhập hoãn lại phải trả, ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Nợ), hoặc Giảm số dư Có đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Có), tăng số dư Có đầu năm TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Trường hợp phải điều chỉnh giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả, ghi:

Giảm số dư Có đầu năm TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Tăng số dư Có đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Có), hoặc giảm số dư Nợ đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Nợ)

(3)- Hạch toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại:

a - Trường hợp tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại: 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 ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại:

a.1 - 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, ghi:

Nợ TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

a.2 - 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, ghi:

Nợ TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

b- 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:

b.1 - Trường hợp phải điều chỉnh tăng tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Tăng số dư Có đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Có), hoặc Giảm số dư Nợ đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Nợ)

b.2 - Trường hợp phải điều chỉnh giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Tăng số dư Nợ đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Nợ), hoặc giảm số dư Có đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Nếu TK 4211 có số dư Có). Giảm số dư Nợ đầu năm TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

c- Cuối năm tài chính, kế toán kết chuyển chênh lệch chi phí thuế thu nhập hoãn lại do các nghiệp vụ (2) và (3) nói trên, kế toán ghi:

+ Nếu TK 8212 có số phát sinh Nợ lớn hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 8212- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

+ Nếu TK 8212 có số phát sinh Nợ nhỏ hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 8212- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

(4)- Cuối kỳ (tháng, quý) kết chuyển các khoản chi phí, doanh thu, thu nhập đã xác định kết quả hoạt động kinh doanh:

- Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành vào bên Nợ Tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 8211- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

- Kết chuyển giá vốn hàng bán trong kỳ:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh 365

Có TK 632- Giá vốn hàng bán

- Kết chuyển chi phí tài chính trong kỳ:

Nợ TK 911- xác định kết quả kinh doanh

Có TK 635- Chi phí tài chính

- Phân bổ, kết chuyển chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp tính cho hàng tiêu thụ trong kỳ:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 641- Chi phí bán hàng

Có TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp

- Kết chuyển chi phí khác:

Nợ TK 911- xác định kết quả kinh doanh

Có TK 811- Chi phí khác

- Kết chuyển doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ:

Nợ TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Nợ TK 512- Doanh thu nội bộ

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

- Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ:

Nợ TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

- Kết chuyển thu nhập khác trong kỳ:

Nợ TK 711- Thu nhập khác

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

(5)- Tính toán, xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

- Trường hợp có lãi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4212)

- Trường hợp bị lỗ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4212)

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

(6)- Phản ánh số lãi được các đơn vị cấp dưới nộp lên (với tư cách DN cấp trên), số lỗ được cấp trên cấp bù (với tư cách DN cấp dưới, không thuộc mô hình công ty mẹ con), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 111- Tiền mặt

Nợ TK 112- TGNH

Nợ TK 136- Phải thu nội bộ (1368)...

Có TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4212)

(7)- Sang niên độ kế toán mới (Năm N), kế toán phải chuyển số dư đầu năm của tất cả các tài khoản, trong đó cần chú ý: Số dư TK 4212- Lợi nhuận năm nay trong sổ kế toán năm trước (Năm N-1) thành số dư tài khoản 4211- Lợi nhuận năm trước trong sổ kế toán năm nay (Năm N).

- Định kỳ, xác định và phản ánh số tạm chia cổ tức, chia lãi cho các nhà đầu tư, góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4212)

Có TK 111,112- (Nếu đã chia bằng tiền)

Có TK 511, 3331- (Nếu đã chia bằng sản phẩm, hàng hoá..)

Có TK 3388- nếu chưa chia

- Định kỳ, xác định và phản ánh số tạm trích lập các quỹ của doanh nghiệp, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4212)

Có TK 414- Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 415- Quỹ dự phòng tài chính

Có TK 353- Quỹ khen thưởng, phúc lợi...

Có TK 418- Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

(8)- Phản ánh số lãi phải nộp cho đơn vị cấp trên, phải cấp cho đơn vị trực thuộc (Không thuộc mô hình công ty mẹ - con), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 111- Tiền mặt

Có TK 112- TGNH

Có TK 336- Phải trả nội bộ....

(9a)- Khi có quyết định hoặc thông báo (Quyết toán) xác định cổ tức và lợi nhuận còn phải trả thềm cho nhà đầu tư, các bên góp vốn, cho các cổ đông, cho cấp trên... kế toán phải phân phối bổ sung:

Nợ TK 421(4211)

Có TK 3388; Có TK 336

(9b) Cuối năm, (Quyết toán) kế toán tính số quỹ được trích thêm (số được trích theo quyết toán lớn hơn số đã tạm trích năm trước, phản ánh số tiền các quỹ được trích thêm), số lợi nhuận bổ sung vốn, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối (4211)

Có TK 414- Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 415- Quỹ dự phòng tài chính

Có TK 418-Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Có TK 353- Quỹ khen thưởng, phúc lợi...

Có TK 411- Bổ sung nguồn vốn KD

(Trường hợp nếu số được trích nhỏ hơn số đã tạm trích (trích thừa), kế toán phải ghi sổ theo bút toán ngược lại để điều chỉnh).